

Realitetskravet

Hindre omgåelse eller misbruk av EØS-avtalen?

Kandidatnummer: 695

Leveringsfrist: 25.11.2015

Antall ord: 16 419



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema.....	1
1.2	Problemstilling	1
1.3	Kort om rettskilder	2
1.4	Fremstillingen videre.....	3
2	DE FIRE FRIHETER.....	3
2.1	Innledning.....	3
2.2	Forbud mot diskriminering.....	4
2.3	Rettferdiggjørelse av restriksjoner	4
2.3.1	Innledning	4
2.3.2	Opprettholdes på bakgrunn av tvingende allmenne hensyn.....	5
2.4	Et utvalg av hensyn	6
2.5	Ikke-aksepterte hensyn	6
2.5.2	Skatteflukt	6
2.5.3	Opprettholde nasjonale skattefundamenter	7
2.5.4	Unngå uthuling av skattegrunnlaget	7
2.6	Aksepterte hensyn	8
2.6.1	Innledning	8
2.6.2	Balansert fordeling av beskatningsretten	8
2.7	Skatteunndragelse og skatteomgåelse - Hva kan aksepteres?	9
2.7.1	Innledning	9
2.7.2	Skatteunndragelse	9
2.7.3	Skatteomgåelse.....	10
2.8	Misbruk av EØS-avtalen	11
2.9	Abuse of rights doktrinen	11
3	RENT KUNSTIGE ARRANGEMENTER.....	12
3.1	Innledning.....	12
3.1.1	Opprinnelsen til doktrinen	13
3.2	Når foreligger et rent kunstig arrangement	14
4	NOKUS-REGLENE.....	16
4.1	Innledning.....	16
4.2	Vilkår for anvendelsen av NOKUS-reglene.....	16
4.2.1	Norsk kontroll – Lavskatteland.....	16

4.3	Realitetskravet	18
4.3.1	Innledning	18
4.3.2	Realitetskravet – reell etablering og reell økonomisk aktivitet.....	18
4.3.3	Legger FIN terskelen for høyt ved vurderingen av ” reelt etablert”?	19
4.4	Hensyn bak NOKUS-reglene	20
4.5	Hensynet bak innføringen av realitetskravet	20
4.6	Praksis omhandlende NOKUS/CFC- beskatning.....	21
4.6.1	Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue.....	21
4.6.2	E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen	21
4.7	Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk	22
4.8	Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt.....	22
5	FRITAKSMETODEN	24
5.1	Innledning.....	24
5.1.1	Innføringen av fritaksmetoden	24
5.2	Kravet om reelt etablert	25
5.3	Fritaksmetodens subjektside og objektside	25
5.3.1	Innledning	25
5.3.2	Fritaksmetodens subjektside	25
5.3.3	Fritaksmetodens objektside.....	26
5.4	Hensyn bak innføringen av fritaksmodellen	26
5.4.1	Unngå kjedebeskatning	26
5.4.2	Bringe norske skatteregler på linje med EØS-avtalen	27
5.5	Hensynet bak innføring av realitetskravet.....	27
5.6	Praksis omhandlende fritaksmetoden	27
5.6.1	Sag C-319/02 Petri Manninen.....	27
5.6.2	C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation Mod Commissioners of Inland Revenue.	28
5.7	Kildeskatt	29
5.7.1	Sag C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL mod Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie	29
5.7.2	Sag C-303/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy.....	29
5.7.3	Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet	30
5.7.4	C-284/09 European Commission mod Federal Republic of Germany	31
5.8	Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk	31
5.9	Omgåelse av skattelovgivningen.....	32
5.10	Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt	32

6	BESKATNING VED UTFLYTNING	34
6.1.1	Innledning	34
6.2	Hjemmelsgrunnlag og bakgrunn	34
6.3	Skatteloven § 9-14, utflytting av eiendeler og forpliktelser	35
6.4	Skatteloven § 10-71, utflytting av selskaper	36
6.5	Kravet om reelt etablert	37
6.6	Hensyn bak exit-beskatning	37
6.6.1	Uthuling av norsk skattefundament, økt internasjonalisering incentiver til skatteunndragelse	38
6.7	Hensynet bak innføringen av reelt-etablert kravet	38
6.7.1	§ 9-14	38
6.7.2	§ 10-71	38
6.8	Praksis omhandlende exit-beskatning	38
6.8.1	C-371/10 National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam	38
6.8.2	Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt vest	39
6.9	Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk	40
7	GRENSEOVERSKRIDENDE OMORGANISERING	42
7.1	Innledning	42
7.1.1	Rettslig grunnlag	42
7.1.2	Gjennomføring av omorganiseringen	43
7.1.3	Skattemessig kontinuitet	43
7.1.4	Norsk beskatningsområde	43
7.2	Kravet om reelt etablert	44
7.3	Hensyn bak reglene om grenseoverskridende omorganisering	44
7.3.1	Rasjonelle omorganisering	44
7.3.2	Unngå uthuling av det norske skattefundamentet	44
7.3.3	Hensynet bak innføringen av reelt etablert kravet	45
7.4	Praksis vedrørende grenseoverskridende omorganisering	45
7.4.1	C- 123/11. A Oy	45
7.4.2	C-321/05 Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet	46
7.4.3	C- 285/07 A.T. mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften	47
7.4.4	C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg BV mod Staatssecretaris van Financiën	48
7.5	Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk	48
8	OPPSUMMERING	50
9	LITTERATURLISTE	51

9.1	Artikler	51
9.2	Lovregister.....	51
9.3	Lovforarbeider.....	51
9.4	Domsregister	52

1 Innledning

1.1 Tema

Med opprettelsen av EØS-avtalen ønsket man å skape et indre marked, ved å sikre like vilkår for de involverte statene, og gjøre det økonomiske samarbeidet lettere. En forutsetning for å muliggjøre dette, er at de enkelte land ikke opprettholder lovgivning som medfører en restriksjon på grenseoverskridende aktiviteter. En restriksjon vil kunne foreligge der man anvender forskjellige regler på like tilfeller eller like regler på forskjellige tilfeller, også kalt diskriminering.

Når en slik restriksjon foreligger, er det to spørsmål som kan oppstå. Det første spørsmålet er hvorvidt vedkommende selskap er beskyttet av EØS-avtalen, en forutsetning for å kunne påberope seg de friheter den ønsker å beskytte. Dette blir et spørsmål om det foreligger misbruk av EØS-avtalen eller ikke. Dersom det foreligger misbruk, vil man ikke være beskyttet av avtalen. Dersom man ikke er beskyttet av avtalen, innebærer dette at frihetene ikke kan påberopes, og vedkommende kan beskattes fullt ut etter de nasjonale reglene. Misbruk av EØS-avtalen vil foreligge der man feilaktig prøver å komme inn under EØS-avtalen, igjennom arrangementer som ikke er i samsvar med formålet bak avtalen, igjennom et kunstig arrangement.

Hvis man kommer til at slikt misbruk ikke foreligger, og man har fastslått at det foreligger en restriksjon på EØS-avtalen, blir det neste spørsmålet hvorvidt denne restriksjonen er lovlig. For å kunne se om en restriksjon kan være lovlig, må man se om det foreligger et tvingende allment hensyn som kan medføre at restriksjonen er lovlig. Et slikt tvingende allment hensyn kan være å ville unngå rent kunstige arrangementer som er egnet til å motvirke omgåelser og sikre en balansert fordeling av skattefundamentet mellom medlemsstatene.

1.2 Problemstilling

Norsk lovgiver har inntatt et realitetskrav i deler av skattelovgivningen. Realitetskravet innebærer et krav om at selskapet må være reelt etablert og bedrive reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, for å komme inn under de aktuelle reglene og unngå beskatning. For at en selskaps-etablering skal være å anse som reell, kreves det at selskapet på en fast og varig måte, deltar i etableringsstatens økonomiske liv. Dette realitetskravet medfører en restriksjon, inntatt for å hindre slike rent kunstige arrangementer, og for å hindre misbruk av EØS-avtalen.

Min tese er at dette realitetskravet som opprinnelig ble inntatt for å hindre omgåelse av skatte-reglene, ikke er like anvendelig i alle regelsett vi skal se på. En generell regel som henviser til å ville unngå rent kunstige arrangementer, er ikke alltid passende, da omgåelsessituasjoner for enkelte regelsett sjeldent oppstår. Hvordan er det ment at realitetskravet skal praktiseres? Inne-bærer realitetskravet kun en henvisning til at det er en mulig regel som kan anvendes, der-som det foreligger en omgåelsessituasjon? Eller er det tilsvarende anvendelig å se på realitets-kravet som en regel for å hindre misbruk av EØS-avtalen?

I denne oppgaven skal jeg dermed finne ut om realitetskravet er like relevant innfor de fire rettsområder som her blir nevnt, i forbindelse med å hindre omgåelse, og hvorvidt det har en side mot å hindre misbruk av EØS-avtalen.

1.3 Kort om rettskilder

EØS-avtalen finner vi i dag i EØS- loven av 27. november 1992. EØS-avtalen omfatter i dag EØS statene, med EU på den ene siden og EFTA på den andre, og er opprette for å styrke konkurranse og sikre like konkurransevilkår for avtalepartene.¹ Ved tolkning av EØS-loven, vil den EU rettslige tolkningsmetoden være bestemmende for tolkning og ved motstrid fore-skriver EØS-loven forrang fremfor norsk rett, jfr. § 2² Høyesterett har i en rekke dommer lagt til grunn at selv om rådgivende uttalelser fra EFTA-domstolen ikke er bindende for norske domstoler, tillegges de i Høyesterett sin praksis betydelig vekt³, på lik linje med EU-dommer.

Høyesterett kan velge å ikke legge til grunn uttalelser fra domstolen, men det vil kreves ”sær-lige grunner” for å fravike disse.⁴

Ved vurdering av internrettslige regler, foretas dette med utgangspunkt i EØS-retten. I forholdet mellom norsk rett og EØS-retten gjelder presumpsjonsprinsippet. Prinsippet innebærer at norske domstoler skal søke å tolke nasjonale regler, slik at de er i samsvar med EØS-avtalen. Prinsippet har også en side mot EØS-loven art.3, som sier at partene i avtalen skal treffe de tiltak som trengs for å oppfylle forpliktelsene som følger av avtalen. Igjenom å presumere at norsk rett er i samsvar med EØS-retten, søker dermed Norge å oppfylle forpliktelsene etter avtalen. For å sikre en effektiv likebehandling, har domstolene bygget på at regler som an-

¹ Dajani (2003) s. 29

² EØS-loven

³ EØS-loven 258 avs. 93

⁴ Rt. 2013 s. 258 avs. 93

⁵ Rt. 2012, s. 1380

⁶ Dajani (2003) s. 48

vendes overfor selskaper nasjonalt og i andre EØS-stater, må være ”så vidt mulig klare og forutberegnelighet.”⁵ Ved å ha klare og forutberegnelige regler, gjør man det lettere for selskaper å forholde seg til loven, samt lettere å vurdere saker, uavhengig av opprinnelsessted.

1.4 Fremstillingen videre

I den videre fremstilling vil jeg først se på de fire friheter, deres innhold og forbudet mot restriksjoner på disse. Dette for å skape overblikk i forhold til redegjørelsen i del 4, som omhandler rent kunstige arrangementer, og hvordan slike kan rettferdiggjøre en restriksjon. Del 4 vil inneholde en redegjørelse for hva som ligger i et rent kunstig arrangement, og hvordan en vurderer om slike foreligger. Etter å ha behandlet rent kunstige arrangementer, vil jeg i del 5,6,7 og 8 se på hvor i det norske regelverket og innenfor hvilke områder av selskapsbeskatning dette har betydning. Jeg skal her se om realitetskravet er like relevant innfor de fire rettsområder som her blir nevnt, i forbindelse med å hindre omgåelse, og hvorvidt det har en side mot å hindre misbruk av EØS-avtalen.

Jeg vil etter en presentasjon av de 4 regelsett som innehar dette realitetskravet, se på hensynet bak innføringen av kravet, og hvorvidt de hensyn som domstolen legger til grunn, sammenfaller med de norsk lovgiver har lagt til grunn. Jeg vil så foreta en vurdering av anvendelsen av realitetskravet, og se hvorvidt det får sin tilsiktede virkning. I del 8 skal jeg foreta en samlet vurdering av funnene.

2 De fire friheter

2.1 Innledning

Etter EØS-loven §1 er EØS-loven sin hoveddel gjort til en del av norsk lov. I forhold til den skatterettslige lovgivningen, inneholder EØS-avtalen ingen skatterettslige reguleringer, men EØS-avtalen sin påvirkning ligger i dens formål om å hindre diskriminering og restriksjoner i grenseoverskridende aktiviteter mellom medlemslandene. Det generelle forbud mot diskriminering finner vi i EØS-avtalen artikkel 4:

”Enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet skal være forbudt innenfor denne avtalens virkeområde, med forbehold for de særbestemmelser som den selv gir.”

⁵ Rt. 2012, s. 1380

De konkrete forbudene finner vi i de aktuelle bestemmelsene som regulerer de fire friheter.⁶ Forbudet mot diskriminering innebærer at rettssubjekter i en medlemsstat, ikke skal stille faktisk eller rettslig i en dårligere posisjon enn rettssubjekter i en annen medlemsstat. Dersom eksempelvis Norge ønsker å iverksette en ny skatterettslig regulering, må denne, for å være i samsvar med EØS-avtalen, behandle rettssubjektene likt, uavhengig av om de er fra Norge eller andre medlemsland. Det foreligger ikke et forbud mot mer eller mindre restriktiv skatte-lovgivning i de forskjellige landene, såfremt den utøves konsekvent.⁷

2.2 Forbud mot diskriminering

Utover det generelle forbudet mot diskriminering etter art.4, inneholder EØS-avtalen spesielle diskrimineringsforbud for de enkelte friheter.⁸ Ut i fra utgangspunktet om at den enkelte stat har full råderett over egen skatterådgivning, medfører EØS-avtalen at lovgivningen må være i samsvar med de fire friheter. Dette er blant annet kommet til uttrykk i *Fokus-bank*⁹:

*”Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overenstemmelse med EØS-avtalen.”*¹⁰

EØS-avtalen regulerer altså ikke lovreglene i detalj, men fungerer som et bakteppe hvorpå det enkelte land må utforme regler i samsvar med, eller i ”overenstemmelse med EØS-avtalen”, altså at man ikke innfører lovregler som medfører en restriksjon på EØS-avtalen.

2.3 Rettferdiggjørelse av restriksjoner

2.3.1 Innledning

Dersom det foreligger en restriksjon i form av en diskriminering etter EØS-avtalen, blir spørsmålet hvorvidt denne restriksjonen kan rettferdiggjøres. En slik restriksjon kan på bak-

⁶ Dajani (2003) s. 48

⁷ Dajani (2003) s. 50

⁸ Art. 28, art. 31, art. 34, art 40.

⁹ Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet

¹⁰ avs. 20

grunn av praksis fra domstolen, eksempelvis *Fred-Olsen* saken,¹¹ rettfærdiggjøres på bakgrunn av tvingende allmenne hensyn.

2.3.2 Opprettholdes på bakgrunn av tvingende allmenne hensyn.

Opprettholdelse på bakgrunnen av tvingende allmenne hensyn vil innebære at domstolen finner et eller flere hensyn, begrunnet med hensynet til allmenheten, som kan begrunne en restriksjon.

Det første eksempel vi finner på at domstolen har lagt til grunn tvingende allmenne hensyn, er i *Cassis de Dijon*¹²:

*“Obstacles to movement within the Community resulting from disparities between the national laws relating to the marketing of the products in question must be accepted in so far as those provisions may be recognized as being necessary in order to satisfy mandatory requirements relating in particular to the effectiveness of fiscal supervision, the protection of public health, the fairness of commercial transactions and the defence of the consumer.”*¹³

Saken som her var oppe til avgjørelse omhandlet restriksjon på import av varer, og enkelte av de hensyn som blir trukket frem, gjenspeiler dette. At domstolen her trekker inn allmenne hensyn, kom i påfølgende dommer inn også i forhold til etableringsretten og fri kapitalflyt.

Har man da fastslått at begrunnelsen for restriksjonen er å anse som et tvingende allment hensyn, foreligger det to videre krav:

*“Videre er det også nødvendig at restriksjonen er egnet til å nå dette mål og, og at den ikke går lengre enn det som er nødvendig for å nå det.”*¹⁴

¹¹ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet avs. 162

¹² Sag C 120/78 Rewe-Zentral AG mod Bundesmonopolverwaltung für Branntwein

¹³ avs. 8

¹⁴ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet avs. 163

En restriksjon må altså være begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Utover dette er det to vilkår til. Den kan ikke gå lengre enn hva som er nødvendig for å oppnå formålet, og den må være egnet til å oppnå formålet. Oppfyller den ikke disse tre vilkårene, vil den ikke kunne opprettholdes.

2.4 Et utvalg av hensyn

Hvilke hensyn som er å anse som tvingende allmenne hensyn, kan ikke redegjøres for i en uttømmende liste. Domstolen sin praksis er dynamisk, og nye hensyn vil kunne bli tillagt vekt. Man kan derimot foreta en grov inndeling av de hensyn som domstolen har akseptert og de domstolen ikke har akseptert. En oversikt over disse følger nedenfor.

2.5 Ikke-aksepterte hensyn

2.5.1 Tap av proveny

Gjennom praksis har domstolene lagt til grunn at rene økonomiske hensyn som tap av proveny, ikke vil bli akseptert som et tvingende allment hensyn.¹⁵ Skulle domstolen kunne legge til grunn økonomiske hensyn for å rettferdiggjøre en restriksjon, ville de med dette tillate å begrense de økonomiske hindringer en ønsker å unngå ved EØS-avtalen. En klar uttalelse på at domstolen ikke aksepterer tap av proveny som et tvingende allment hensyn, finner vi uttalt i *Fred.Olsen*¹⁶:

“The need to prevent loss of tax revenue is not a matter of overriding general interest that would justify a restriction on a freedom guaranteed by the EEA Agreement.”¹⁷

Tap av proveny er altså ikke tvingende allmenne hensyn, som kan godtgjøre en restriksjon på frihetene etter EØS-avtalen.

2.5.2 Skatteflukt

¹⁵ Bullen (2005) s. 495

¹⁶ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet

¹⁷ avs.166

Skatteflukt vil være de situasjoner der et selskap flytter sin virksomhet til en annen stat med mer gunstige skatteordninger. Dette er hensyn som ikke kan være akseptert, da EØS-avtalen som sådan, er skapt for å lette mulighet til å kunne opprette foretak i andre medlemsstater. Fra tidlige tider stilte EF-domstolen seg negativ til å akseptere inngrep i det indre marked og dets friheter med henvisning til hensynet til å avverge skatteflukt.¹⁸ Å akseptere skatteflukt som begrunnelse for en restriksjon, ville være det samme som å tillate tap av proveny som et tvingende allment hensyn.

2.5.3 Opprettholde nasjonale skattefundamenter

Hensynet til å opprettholde nasjonale skattefundamenter innebærer at den enkelte stat ønsker å opprettholde nivået av skatteinntekter, også kalt hensynet til å unngå tap av skatteproveny eller til å unngå tap av skatteinntekter.

Domstolene har vært tilbakeholdende med å opprettholde en restriksjon på bakgrunn av hensynet til å ville opprettholde det nasjonale skattefundament.¹⁹ EFTA domstolen uttalte i *Fokus Bank*²⁰:

*”Den angjeldende nasjonale lovgivningen er iallfall delvis ment å forhindre en reduksjon av skatteinntekter. Dette utgjør et rent økonomisk behov og kan ikke anses som et tvingende allment hensyn. En restriksjon på utøvelsen av en grunnleggende frihet kan derfor ikke rettferdiggjøres på dette grunnlaget.”*²¹

En reduksjon av skatteinntekter vil innebære det samme som tap av nasjonale skattefundamenter, og dette er ikke et tvingende allment hensyn som kan begrunne en restriksjon i EØS-avtalen sine friheter.

2.5.4 Unngå uthuling av skattegrunnlaget

Hensynet til å unngå uthuling av skattegrunnlaget har blitt anført som et tvingende allment hensyn, men også dette har domstolen avvist, da det har blitt satt likhetstrekk mellom hensynet til å unngå tap av skatteinntekter og hensynet til å unngå uthuling av skattegrunnlaget.²²

¹⁸ Bullen (2005) s. 566

¹⁹ s. 497

²⁰ Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet

²¹ avs. 30

²² Bullen (2005) s. 504

Et eksempel fra domstolen hvor dette hensynet ikke blir akseptert finner vi i *X and Y*²³:

*"Nor am I convinced by the argument based on the need to prevent the erosion of the tax base or close a tax loophole. The settled case-law of the Court shows that such economic considerations may not be relied on to justify a restriction on a fundamental freedom of Community law, such as freedom of establishment."*²⁴

Domstolen slår her fast at et slikt økonomisk hensyn ikke kan rettferdiggjøre en restriksjon på en frihet etter EØS-avtalen.

2.6 Aksepterte hensyn

Videre skal jeg se på de enkelte hensyn som domstolen har godtatt som et tvingende allment hensyn som kan rettferdiggjøre en restriksjon på en frihet etter EØS-avtalen.

2.6.1 Innledning

De hensyn som domstolen her har akseptert, vil også ha økonomiske konsekvenser. Eksempelvis vil skatteunndragelse også medføre en økonomisk uthuling av skattegrunnlaget, og ved å ville unngå skatteunndragelse, vil man også unngå uthuling. Forskjellen mellom de rent økonomiske hensyn som over er drøftet og de vi nå skal se på, er at de aksepterte hensyn, inneholder hensyn utover de rent økonomiske. Med et ønske om å hindre eksempelvis skatteunndragelse, ønsker man også å hindre at loven blir brutt. De økonomiske konsekvenser av dette, er dermed ikke det primære en ønsker å oppnå.

De aksepterte hensyn som her vil bli omtalt er hensynet til en balansert fordeling av beskatningsretten, unngå skatteunndragelse og ønsket om å unngå skatteomgåelse.

2.6.2 Balansert fordeling av beskatningsretten

Hensynet til balansert fordeling av beskatningsretten bygger på det hensyn at de verdier som er opparbeidet i land A, bør bli beskattet i land A. Et eksempel der domstolen har godtatt dette, har vi i *National Grid Indus*²⁵:

²³ Sag C-436/00 *X and Y* mot Riksskatteverket

²⁴ avs. 45

²⁵ Sag C-371/10 *National Grid Indus BV* mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

*"It must be recalled, first, that preserving the allocation of powers of taxation between the Member States is a legitimate objective recognised by the Court."*²⁶

Domstolen slår her kort fast at "allocation of powers of taxation", altså det som på norsk omtales som balansert fordeling av beskatningsretten, er et tvingende allment hensyn som retten aksepterer for å godtgjøre en restriksjon.

2.7 Skatteunndragelse og skatteomgåelse - Hva kan aksepteres?

2.7.1 Innledning

Skatteunndragelse og skatteomgåelse kan språkmessig virke som to sider av samme sak, men skattemessig representerer de to forskjellige situasjoner. De tilsvarende uttrykkene vil på engelsk være tax evasion og tax avoidance. Igjennom både EU- og EFTA-domstolen sin praksis så vel som i litteraturen har det forekommet tilfeller av at uttrykkene har blitt benyttet om hverandre, men jeg legger her til grunn at tax evasion er skatteunndragelse og tax avoidance er skatteomgåelse.

2.7.2 Skatteunndragelse

Skatteunndragelse eller tax evasion er de tilfeller der man bevisst innrapporterer feilaktige opplysninger på inntekter og utgifter, for å få lavere skattbar inntekt. Dette vil også kunne kalles skattesvindel, og vil kunne medføre straffeskatt eller fengsel. Situasjoner omhandlende skatteunndragelse, vil altså ikke nyte beskyttelse av EØS-avtalen, da de representerer et brud på skatterettslige regler, og er svikaktige.²⁷ Uttalelser fra domstolen vedrørende dette, finner vi i *X and Y*²⁸:

*"On the other hand, it is clear from the case-law of the Court of Justice that the need to safeguard the cohesion of a tax system...the prevention of tax evasion .. and the effectiveness of fiscal supervision .. constitute overriding requirements of general interest capable of justifying a restriction on the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty."*²⁹

²⁶ avs. 45

²⁷ Bullen (2005) s. 565

²⁸ Sag C-436/00 X and Y mot Riksskatteverket

²⁹ avs. 51

Domstolen uttaler her at den anser ønsket om å hindre ”tax evasion”, altså skatteunndragelse, som et tvingende allment hensyn. Videre trekker de også frem to andre hensyn, nemlig hensynet til skattereglenes indre sammenheng og effektiv skatteinnkreving.

2.7.3 Skatteomgåelse

Skatteomgåelse eller tax avoidance er der man forsøker å omgå de nasjonale skattereglene, med få eller ingen andre motiver enn å oppnå lavere beskatning. Skatteomgåelse vil være de tilfellene som kan havne i en gråsone, og hvert tilfelle må vurderes konkret, for å se om det kan aksepteres eller ikke. Man kan omtale skatteomgåelse enten i snever eller i vid forstand. Å legge til grunn hensynet til å ville unngå skatteomgåelse i vid forstand for å rettferdiggjøre en restriksjon, vil måtte vurderes konkret i hvert tilfelle om man kan legge til grunn. I vid forstand vil å hindre skatteomgåelse, være det samme som å ville unngå tap av skatteproveny, noe domstolen ikke aksepterer.

Skatteomgåelse i snever forstand vil være tilfeller som vil kunne være lovlige skattetilpasninger, som de enkelte stater må godta, og ikke kan pålegge restriksjoner. Skatteomgåelse i snever forstand, også kalt rent kunstige arrangementer, er det vi skal se på i denne oppgaven.³⁰

En uttalelse fra domstolen i forbindelse med skatteomgåelse finner vi eksempelvis i *Fred. Olsen*³¹:

*”For the purposes of preventing tax avoidance, a national measure restricting the right of establishment or the free movement of capital may be justified where it specifically targets wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality and the sole purpose of which is to avoid the tax normally payable on the profits generated by activities carried out on the national territory.”*³²

Domstolen uttaler her at restriksjoner fra statene som blir begrunnet med hensynet til å ville unngå skatteomgåelse kan bli godtatt i den utstrekning de aktuelle reglene er ment å ramme rent kunstige arrangementer, som ikke reflekterer den økonomiske realiteten og som har som sitt formål å unngå beskatning. En nærmere vurdering av hvordan man fastslår om et slikt kunstig arrangement foreligger, skal vi se nærmere på under del 3.

³⁰ Hovland(2012) s. 281

³¹ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet.

³² avs.166.

2.8 Misbruk av EØS-avtalen

For at en person eller et selskap i det hele skal kunne påberope seg EØS-avtalen og den beskyttelse mot restriksjoner som denne medfører, er det et vilkår at vedkommende ikke misbruker EØS-avtalen. Blir eksempelvis en etablering innenfor EØS ansett å misbruke etableringsretten, vil ikke etableringen være beskyttet av etableringsretten.³³ Hvorvidt den aktuelle situasjonen er beskyttelsesverdig og i tråd med EØS-avtalen eller representerer et misbruk, avgjøres på bakgrunn av "Abuse of rights" doktrinen, heretter omtalt som misbruk av EØS-avtalen.

2.9 Abuse of rights doktrinen

"Abuse of rights" vil kunne oversettes til misbruk av rettigheter på norsk, og blir også omtalt som misbruk av EØS-avtalen. For etableringsfriheten sin del vil en kunne stille spørsmålet om den aktuelle etableringen er foretatt slik den er ment å bli foretatt etter EØS avtalen. Ved vurderingen av om man står ovenfor et misbruk av EØS-avtalen, avgjør man dette gjennom en vurdering som blant annet fremkommer i *Emsland-Stärk*³⁴:

"A finding of an abuse requires, first, a combination of objective circumstances in which, despite formal observance of the conditions laid down by the Community rules, the purpose of those rules has not been achieved.

*It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it. The existence of that subjective element can be established, inter alia, by evidence of collusion between the Community exporter receiving the refunds and the importer of the goods in the non-member country."*³⁵

Det domstolen her legger opp til, er en vurdering av både objektive og subjektive faktorer. Det en ved den subjektive vurderingen skal se etter er at tross for at de formelle vilkårene for eksempelvis etableringsretten fremstår å være oppfylt, er de ikke i tråd med formålet bak regelen, og en faktisk etablering har ikke funnet sted. Videre vurderer man subjektivt om formålet bak etableringen var å spare skatt, gjennom et kunstig arrangement, og dette skal man vur-

³³ s. 280

³⁴ Sag C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH mod Hauptzollamt Hamburg-Jonas*

³⁵ avs. 52-53

dere ut i fra objektive elementer. Slike omstendigheter som er relevante ved vurderingen om et kunstig arrangement foreligger, finner vi i *Halifax*³⁶:

*«As regards the second element, whereby the transactions concerned must essentially seek to obtain a tax advantage, it must be borne in mind that it is the responsibility of the national court to determine the real substance and significance of the transactions concerned. In so doing, it may take account of the purely artificial nature of those transactions and the links of a legal, economic and/or personal nature between the operators involved in the scheme for reduction of the tax burden.»*³⁷

Vurderingen i ”abuse of rights” doktrinen av om det foreligger et rent kunstig arrangementet, lignende den vurderingen av rent kunstige arrangementer som en foretar i forhold til omgåelse av skattereglene, skal vi skal se på i punkt 3. Domstolen henviser i sin vurdering av rent kunstige arrangementa i *Cadbury Schweppes*³⁸, til vurderingen av rent kunstige arrangementer, som *Emsland-Stärke*³⁹ gir anvisning på.⁴⁰ De legger altså til grunn en lignende vurdering, hvor kravet etter begge er at formålet må være skatt, igjennom kunstige arrangementer.

Til tross for at vurderingstemaet har fellestrekk, er det likevel to forskjellige vurderinger. I den ene sammenhengen ser man om man står ovenfor et kunstig arrangement i et forsøk på å misbrukes EØS-avtalen, mens den andre går på om det foreligger en rent kunstig arrangementet, ment å omgå skattereglene. Den ene går på hvorvidt en kan si at det er foretatt eksempelvis en etablering i tråd med EØS-avtalen, som dermed gjør den beskyttelsesverdig i forhold til de fire friheter. Vurderingen i forhold til rent kunstige arrangementer forutsetter at man er innenfor EØS-avtalen, men omhandler hvorvidt en restriksjon kan opprettholdes eller ikke.

3 Rent kunstige arrangementer

3.1 Innledning

Realitetskravet i den norske skattelovgivningen, var inntatt på bakgrunn av rent kunstige arrangementer, og ble inntatt som et vilkår for å forsøke å hindre at slike arrangementer fant

³⁶ Sag C255-02 Halifax plc m. fl. Mod Commissioners of Customs & Excise

³⁷ avs. 81

³⁸ Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue avs. 64

³⁹ C-110/99 Emsland-Stärke GmbH and Hauptzollamt Hamburg-Jonas

⁴⁰ Hovland (2012) s. 287

sted. Kort fortalt kan en restriksjon rettferdiggjøres dersom en selskapsopprettelse er å anse som kunstig foretatt, for å tilegne seg en skattefordel. I forhold til norsk lovgivning har man på bakgrunn av den nedenfor omtalte dommen *Cadbury Schweppes*⁴¹ inntatt et krav om at et selskap i et lavskatteland innenfor EØS må være ”*reelt etablert*” og bedrive ”*reell økonomisk aktivitet*”, for å kunne påberope seg de norske reglene. Først skal jeg her presentere kort Cadbury Schweppes og hva domstolen her har etablert som grunnlag for vurderingen av rent kunstige arrangementer, før jeg går videre til å se på hvor i norsk lovgivning realitetskravet er inntatt.

Etter dette skal jeg se på hvordan EU og EFTA domstolen behandler saker om de aktuelle feltene, og hvorvidt den norske lovgiver sine hensyn bak innføringen av realitetskravet, er i samsvar med de hensyn som domstolen ser hen til ved vurdering av restriksjoner.

3.1.1 Opprinnelsen til doktrinen

Doktrinen om rent kunstige arrangementer, eller på engelsk ”wholly artificial arrangements”, er arrangementer man ikke ønsker skal forekomme, da de ikke gjenspeiler de faktisk økonomiske forhold, men er antatt opprettet kunstig, kun for det formål å unngå beskatning. Det er altså ikke skattebesparelsen i seg selv som medfører at man ikke ønsker slike arrangementer, men det faktum at man har opprettet kunstige selskaper og transaksjoner, for å oppnå besparelsen.

En sentralt sak i denne sammenheng, er *Cadbury Schweppes*.⁴² ”Wholly artificial arrangements” har vært anført i tidligere dommer, men det som gjør *Cadbury Schweppes* spesiell, er at dette er første gang domstolen gir en fremstilling av vurderingen for å fastlegge om slike arrangementer foreligger.

Den første gangen dette ble drøftet av domstolen, finner vi i *ICI*⁴³:

”As regards the justification based on the risk of tax avoidance, suffice it to note that the legislation at issue in the main proceedings does not have the specific purpose of preventing wholly artificial arrangements, set up to circumvent United Kingdom tax

⁴¹ Sag C-196/04 *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue*

⁴² Sag C-196/04 *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue*.

⁴³ Sag C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mod Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*

legislation, from attracting tax benefits, but applies generally to all situations in which the majority of a group's subsidiaries are established, for whatever reason, outside the United Kingdom. However, the establishment of a company outside the United Kingdom does not, of itself, necessarily entail tax avoidance, since that company will in any event be subject to the tax legislation of the State of establishment.”⁴⁴

Domstolen uttaler det vi har sett tidligere, nemlig at for å kunne rettferdiggjøre en restriksjon i hensynet til å unngå skatteomgåelse, må regelverket som medfører restriksjonen, være rettet mot å unngå nettopp dette. Domstolen slår kort fast at da den aktuelle lovgivningen ikke var rettet mot slike arrangementer, kunne restriksjonen ikke opprettholdes. Hva som nærmere ligger i kravet om rent kunstige arrangementer, og hva en vurderer for å fastslå at dette foreligger, skal vi se på i det følgende.

3.2 Når foreligger et rent kunstig arrangement

3.2.1 Innledning

Hva som ligger i rent kunstige arrangementer, har EU-domstolen gjort rede for i en rekke dommer, jeg velger her å se på rettens fremstilling i *Cadbury Schweppes*⁴⁵, som er den det norske realitetskravet-vilkåret er grunnlaget for. Dommen omhandlet Cadbury Schweppes Overseas Ltd, et morselskap som hadde etablert to datterselskaper i Irland, som hadde som oppgave å innhente finansiering til morselskapet. På bakgrunn av at skattesatsen i Irland var lavere enn i Storbritannia, mente Storbritannia at denne etableringen medførte at selskapet kom inn under CFC-reglene. Det sentrale spørsmålet i denne saken var altså hvorvidt de aktuelle CFC-reglene medførte en restriksjon, og om de i så fall kunne rettferdiggjøres. For å ta konklusjonen på forskudd, CFC-reglene kunne ikke opprettholdes, med mindre de var ment å ramme rent kunstige arrangementer.

Domstolen kom her altså til at restriksjonen som de britiske CFC-reglene medførte, bare kunne opprettholdes dersom regelen var ment å ramme rent kunstige arrangementer.

3.2.2 Vurderingstemaet

⁴⁴ avs. 26

⁴⁵ Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue.

Når man skal vurdere om hvorvidt man står ovenfor et rent kunstig arrangement, gir domstolen en anvisning på vurderingstema:

*”It follows that, in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.”*⁴⁶

Et rent kunstig arrangement vil altså foreligge der det er et rent kunstig arrangement, som har som mål å unngå beskatning. Domstolen gir så anvisning på subjektive og objektive faktorer som kan vurderes:

*”In order to find that there is such an arrangement there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgment, has not been achieved.”*⁴⁷

*”That incorporation must correspond with an actual establishment intended to carry on genuine economic activities in the host Member State, as is apparent from the case-law recalled in paragraphs 52 to 54 of this judgment.”*⁴⁸

Domstolen uttaler her at subjektive og objektive omstendigheter må foreligge for å konstatere at slike rent kunstige arrangementer foreligger. De objektive elementene vil altså være det som er synlig for å vurdere om hvorvidt det foreligger en faktisk etablering. I avsnitt 67 fremkommer det at det må være snakk om objektive faktorer som er synlige for en tredjepart, og at man skal se hen til lokaler, ansatte og utstyr, videre til avsnitt 68 gis det eksempler på selskaper som typisk kan rammes, ”postkasseselskaper”.

Den rollen som de objektive omstendigheter vil inneha vil også være mer fremtredende alt etter som hvor synlig de subjektive omstendigheter er. De omstendigheter en skal se hen til er de subjektive grunner morselskapet kan sies å ha hatt for å opprette slike kunstige arrangementer igjennom et datterselskap. Subjektive omstendigheter vil kunne være vanskeligere å

⁴⁶ avs. 55

⁴⁷ avs. 64

⁴⁸ avs. 66

klarlegge, og man må dermed søke å kartlegge disse på bakgrunn av de synbare objektive omstendigheter.

Jeg skal på denne bakgrunn nå se nærmere på NOKUS-reglene, hva de innebærer og en nærmere begrunnelse for innføringen av realitetskravet.

4 NOKUS-reglene

4.1 Innledning

I norsk skatterett er NOKUS-reglene ekvivalenten til CFC-reglene. NOKUS, som står for ”norsk – kontrollert utenlandsk selskap”, og er å finne i sktl. § 10-60 flg. Det følger her av § 10-60 at dens anvendelsesområde er norske deltakere i ”norsk kontrollert aksjeselskap.. som er hjemmehørende i lavskattland”.

Innføringen av NOKUS-reglene kom på bakgrunn av økende internasjonaliseringen, som gjorde det enklere å overføre midler fra Norge til utlandet. På bakgrunn av dette, ønsket man regler som gjorde det mindre attraktivt med utflytting til land med lavere beskatning enn Norge. Regelsettet er en lovbestemt objektiv gjennomskjæringsregel som skal motvirke uthuling av norsk skatteproveny, til utlandet.⁴⁹ Gjennom NOKUS-reglene har man gjort det mindre attraktivt for nordmenn å benytte lavskatteland som sparegris. Beskatningen av slike selskaper skjer ikke ved utdeling av utbytte, men den enkelte deltaker blir beskattet for sin forholdsmessige del av overskuddet, uavhengig om utbytte finner sted. Ved en slik beskatning blir det mindre attraktivt å bygge opp verdier i lavskatteland.

4.2 Vilkår for anvendelsen av NOKUS-reglene

4.2.1 Norsk kontroll – Lavskatteland

For å vurdere om man står ovenfor et tilfelle der NOKUS-beskatning er aktuelt, må det være snakk om et norsk kontrollert selskap, etablert i et lavskatteland.

⁴⁹ Gjems-Onstad (2015) s. 987

Kravet til norsk eierskap følger av § 10-62 første ledd. Minst halvparten av selskapet eies eller kontrolleres av norske skatteyttere. Eie eller kontroll er alternativet, jfr. ”eller” i § 10-61 første ledd. Flertall eller bestemmende innflytelse er ikke avgjørende. Indirekte eie er likestilt med direkte eie. I Rt. 2002, s. 747 la HR til grunn at NOKUS-reglene anvender et vidt kontrollbegrep, og at det ikke nødvendigvis trengs å skille skarpt mellom eierskap og kontroll:

”Loven anvender i §7-1 et vidt kontrollbegrep, som etter §7-3 kan omfatte eie og kontroll i snevrere forstand. Dette taler etter min mening for at det ved avgjørelse av om en formuesmasse er under norsk kontroll, slik overligningsnemnda har lagt til grunn, ikke bør skilles skarpt mellom kriteriene « eier » og « kontrollerer ». Som tidligere nevnt var et av hovedformålene med NOKUS-reglene at norsk kapital skulle skattlegges på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet. Dette formål underbygger at skattlegging i Norge må kunne finne sted når norsk skattyter alene eller sammen med andre norske skatteyttere ut fra en samlet vurdering av utøvelse av eierfunksjoner og rettslig eller faktisk kontroll har avgjørende eller vesentlig innflytelse på disponeringen av overskudd og fordeling av formuesmassen ved oppløsning, og de øvrige vilkår etter NOKUS-reglene er til stede.”⁵⁰

Fra Høyesteretts avgjørelse kan vi her se at kontrollvilkåret er oppfylt både ved å eie eller kontrollere, og at det er om hvorvidt den norske aksjonærmassen i det aktuelle selskapet til sammen eier eller kontrollerer over halvparten av selskapet som er avgjørende.

Det er i loven intet krav om at det må foreligge et samarbeid mellom de norske deltakerne for at NOKUS-ligning skal kunne finne sted. Så lenge den samlede norske aksjonærmassen er over 50%, er vilkåret oppfylt. Hvorvidt den enkelte deltaker sitt eierforhold er direkte eller indirekte, har ingen betydning, jfr. sktl. § 10-62 første ledd. For at indirekte eierskap skal foreligge, er det et krav om at vedkommende deltaker eier minst 50% av vedkommende selskap som har eierandel i et NOKUS-selskap.⁵¹

Videre følger det av §10-63 at det må være snakk om et lavskatteland. Dette foreligger der hvor beskatningen på overskuddet utgjør ”mindre enn to tredjedeler” av beskatningen de ville blitt pålagt i Norge.

⁵⁰ Rt. 2002 s 747, Ptarmigan s. 755

⁵¹ Utv 1993 s. 1338 FIN

4.3 Realitetskravet

4.3.1 Innledning

På bakgrunn av Cadbury Schweppes⁵², der EU domstolen kom til at de britiske CFC reglene ikke var i overensstemmelse med kravene til fri etablering under EU traktaten, jfr. EØS avtalen art. 31 og art. 34. De aktuelle CFC-reglene rammet ikke kun rent kunstige arrangementer, og den restriksjonen dette medførte, kunne dermed ikke rettferdiggjøres.

Domstolen kom her til at dersom det forelå en reell etablering av datterselskapet i den aktuelle medlemsstaten, og denne bedrev reell økonomisk aktivitet, var den aktuelle etablering beskyttet av etableringsfriheten, og restriksjonen kunne ikke opprettholdes. Som vi ser her, er dette de samme kravene som vi finner i realitetskravet i norsk skattelovgivning i dag, og gjenspeiler den ordlyden som vi finner i § 10-64 b, det første stedet realitetskravet ble inntatt.

Ved å innta denne begrensningen i regelverket ønsket man å komme på linje med den da utviklede EU-retten, og med dette kun gi NOKUS-reglene anvendelse på selskaper som ikke var reelt etablert innenfor lavskatteland i EØS, altså rent kunstige arrangementer. Er dermed et selskap reelt etablert, og faller utenfor NOKUS-beskatning, faller det inn under fritaksmetoden.

4.3.2 Realitetskravet – reell etablering og reell økonomisk aktivitet

Realitetskravet innebærer et krav om at en må stå overfor et selskap som er reelt etablert og bedriver reell økonomisk aktivitet, også bare omtalt som et krav om at selskapet er reelt etablert. Hva som skal til for å si at slik etablering foreligger, følger blant annet av forarbeidene til NOKUS-reglene⁵³:

”Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet

⁵² Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue.

⁵³ Ot. Prp. Nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.2

har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.”

Ved vurderingen av selve etableringen er det sentralt om man deltar på ”en fast og varig måte”, og ved vurderingen av dette, ser man hen til konkrete objektive elementer, som lokaler og ansatte. Ved vurderingen av hvorvidt det foreligger en reell økonomisk aktivitet i det aktuelle selskapet, må man se på om inntektene stammer fra ”egen virksomhet”, altså at selskapet som sådan generer penger selv, og ikke bare får de overført. Dersom det er snakk om transaksjoner i samme konsern, må man vurdere om disse er ”nødvendige” og skaper en faktisk merverdi, utover å spare skatt.

4.3.3 Legger FIN terskelen for høyt ved vurderingen av ”reelt etablert”?

Ordlyden i sktl. § 10-64b kan være i samsvar med den i Cadbury Schweppes⁵⁴, samt finansdepartementet⁵⁵, men ved vurderingen av hvorvidt vilkårene er oppfylt, er FIN sine uttalelser mer restriktive og krever mer, enn hva som følger fra uttalelsene i Cadbury Schweppes.⁵⁶ Fra dommen fremkommer det at man skal se på de subjektive, så vel som de objektive omstendighet, herunder lokaler, ansatte og utstyr.⁵⁷ Ser man derimot til hva FIN legger til grunn for sin vurdering, er det en rekke andre omstendigheter som:

*”..om selskapet har fast an satt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger.”*⁵⁸

Det som FIN her lister opp, er momenter som ikke fremkommer i Cadbury Schweppes.⁵⁹ Gjennom de ekstra momenter som FIN har i sin uttalelse medfører det en høyere terskel for hva som skal til for å slå fast reell etablering og reell økonomisk aktivitet. Effekten av dette

⁵⁴ Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue avs. 67

⁵⁵ Heretter FIN

⁵⁶ Gjems-Onstad (2015) s. 987

⁵⁷ Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue avs. 67

⁵⁸ Ot.prp.nr. 1 (2007-2008) s. 57.

⁵⁹ Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue avs. 67

kan bli at det vil bli vanskeligere for et selskap å kunne bli ansett som ”reelt etablert”, og dermed mer sannsynlig at de blir pålagt NOKUS-beskatning.

4.4 Hensyn bak NOKUS-reglene

4.4.1 Likebehandle norske skatteyttere

Det uttalte hovedformålet bak NOKUS-reglene er ”å likebehandle norske skatteyttere som investerer i Norge og norske skatteyttere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland”.⁶⁰ Denne likebehandlingen innebærer at man beskattes løpende for en tilsvarende andel av det overskudd som man har i et selskap i et lavskatteland. Beskatningsgraden vil da i realiteten kunne bli den samme.

Hvorvidt likebehandling faktisk finner sted, kan diskuteres. Den beskatningen NOKUS-reglene medfører, vil kunne virke mer belastende. Ved beskatning på bakgrunn av utbytte fra selskaper som ikke er går under NOKUS-reglen, blir man beskattet på bakgrunn av penger som er mottatt og disponibelt, og man har dermed penger midler til å betale beskatning på hånden. Ved beskatning etter NOKUS-reglene blir man beskattet for en gevinst, uavhengig av om man har fått denne gevinsten utbetalt. Blir det dermed ikke betalt ut noe utbytte i etterkant, vil man kunne få en ekstrabelastning dersom man ikke har midler til å betale skatteregningen. Denne ulempen som her kan oppstå, medfører at selv om den skattemessige behandlingen kan være å anse som likebehandling, kan den reelle situasjonen for det enkelte skattesubjekt være forskjellig og medføre en ulempe.

4.5 Hensynet bak innføringen av realitetskravet

Kravet om ”reelt etablert” kom som sagt inn i forbindelse med Cadbury Schweppes, og ble tatt inn for å få norsk skatterett på linje med EØS retten.⁶¹ I forhold til CFC-beskatningen var det sentralt for domstolen at disse reglene kunne bli godtatt dersom de var rettet mot rent kunstige arrangementer, og Norge sine krav om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet er ment å være rettet mot nettopp ønske om å unngå rent kunstige arrangementer. Realitetskravet ble altså tatt inn i NOKUS-reglene for å hindre at de var en restriksjon på EØS-avtalen.

⁶⁰ Ot.prp.nr. 1 (2007-2008) s.57

⁶¹ avs. 58

4.6 Praksis omhandlende NOKUS/CFC- beskatning

4.6.1 Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue

Saken omhandler Cadbury Schweppes Overseas Ltd, et morselskap som hadde etablert to datterselskaper i Irland, med oppgave å innhente finansiering til morselskapet. På bakgrunn av at skattesatsen i Irland var lavere enn i Storbritannia, mente Storbritannia at selskapene kom inn under CFC-reglene. Det sentrale spørsmålet i saken var hvorvidt de aktuelle CFC- reglene medførte en restriksjon, og om de kunne rettferdiggjøres.

Domstolen kom til at CFC-beskatningen medførte en restriksjon. For å kunne rettferdiggjøre denne restriksjonen uttalte domstolen:

”On the other hand, a national measure restricting freedom of establishment may be justified where it specifically relates to wholly artificial arrangements aimed at circumventing the application of the legislation of the Member State concerned.”⁶²

Restriksjonen som CFC-lovgivningen medfører kan dermed kun opprettholdes, der den er rettet mot de omtalte rent kunstige arrangementene.

4.6.2 E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen⁶³

Saken omhandlet et trust som var opprettet i Liechtenstein for å ivareta Olsen-familien sine interesser i en rekke selskaper. Trusten ble gjenstand for NOKUS-beskatning, noe de begünstigede etter trusten mente var i strid med EØS-avtalen. I forhold til NOKUS-reglene uttalte domstolen at reglene medfører en dobbeltbeskatning, og en restriksjon, som ikke kan godtas. I forhold til NOKUS/CFC-regler generelt uttalte domstolen at disse reglene kan begrunnes i hensynet til å ville hindre omgåelse av skattereglene, og at de kun er forholdsmessige hvis de gjelder rent kunstige arrangementer.⁶⁴

⁶² avs. 51

⁶³ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet

⁶⁴ avs. 181

4.7 Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk

4.7.1 Innledning

Realitetskravet ble i norsk rett inntatt i NOKUS-reglene på bakgrunn av *Cadbury Schweppes*.⁶⁵ Som vi ser fra domstolen kan en restriksjon som CFC/ NOKUS-reglene medfører, kun opprettholdes dersom de er ment å hindre slike rent kunstige arrangementer, slik som kommer til uttrykk i *Fred. Olsen*.⁶⁶

I dommen utales det at CFC-reglene kommer til anvendelse der de er ment å unngå rent kunstige arrangementer, og at slik beskatning ikke kan anvendes der det foreligger en faktisk etablering med reell økonomisk aktivitet. Praksis omhandlende CFC/NOKUS-reglene er altså i dag på linje med de hensyn som ble lagt til grunn for å kunne rettferdiggjøre den restriksjon CFC-reglene medførte, både i forhold til det som fremkom i *Cadbury Schweppes*⁶⁷ og i de norske forarbeidene. Da realitetskravet i NOKUS-reglene er hentet fra avgjørelser vedrørende CFC-beskatning, er det nokså klart at realitetskravet er på linje med dommene, og dermed passende for å hindre omgåelse av disse reglene.

Spørsmålet er derimot om man kan tolke realitetskravet ikke til bare å hindre omgåelse av skattereglene, men mer spesifikt til også å kunne hindre misbruk av henholdsvis etableringsretten og fri kapitalflyt etter EØS-avtalen.

4.8 Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt

Som vi har sett er norsk lovgivning og domstolenes praksis på linje vedrørende anvendelsen av realitetskravet i forhold til omgåelse av skattereglene. Utover å sikre at man ikke har situasjoner med omgåelse, kan realitetskravet også være med å avgjøre om man er innenfor eller utenfor etableringsretten, jfr. EØS-avtalen art. 31 og art. 34. eller eventuelt fri kapitalbevegelse jfr. EØS-avtalen art. 40. Er man ikke omfattet av en av disse to, vil man heller ikke være omfattet av EØS-avtalen, og heller ikke beskyttet av denne.

⁶⁵ Sag C-196/04 *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue*

⁶⁶ E-3/13 og E-20/13- *Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet* avs. 181

⁶⁷ Sag C-196/04 *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue*

Vurderingen om hvorvidt man har å gjøre med en virksomhet som omfattes av etableringsretten eller fri kapitalflyt, vil være to forskjellige. I *Fred. Olsen*⁶⁸ blir det redegjort for hva som skal til for å bli omfattet av de to, henholdsvis etter avs. 96-99 for etableringsretten og 120-124 for fri kapitalflyt.

4.8.1 Etableringsretten

Fra *Fred. Olsen*⁶⁹ kan vi se hvordan retten definerer hvorvidt man er omfattet av etableringsretten eller ikke. Etableringsretten er et vilkår som ikke må tolkes snevert, men det vil i selskapssammenheng foreligge der det er en enhet som bedriver reell økonomisk aktivitet.⁷⁰ Reell forretningsvirksomhet foreligger der en enhet eksempelvis bedriver virksomhet eller levering av tjenester, ved fast innretning, over et ubestemt tidsrom.⁷¹ Ved vurdering av hva som kreves for ”fast innretning” vil være den samme vurdering av ”reelt etablert” som bla. følger av *Cadbury Schweppes*⁷²

Som vi ser er de omstendigheter domstolen vurderer i forhold til etableringsretten vedrørende økonomisk aktivitet og reell etablering, de samme som vurderes i forhold til realitetskravet. Ved vurderingen av om det i det hele tatt er aktuelt å benytte unntaket som realitetskravet medfører i NOKUS-reglene, må man dermed først benytte denne fremgangsmåten for å fastlegge om det foreligger en etablering i det hele tatt. Kommer man da til at det ikke foreligger en etablering som er i samsvar med etableringsretten, vil man dermed ikke kunne påberope seg at det foreligger et brud på denne, og NOKUS-reglene med tilhørende beskatning, vil dermed komme fult ut til anvendelse.

4.8.2 Fri kapitalbevegelse

Kommer man til at man ikke står ovenfor et tilfelle som går under etableringsretten, blir spørsmålet om man kan være under reglene om fri kapitalbevegelse, jfr. art. 40. Denne vurderingen følger av *Fred. Olsen*.⁷³ Sentralt i denne vurdering er om det kan påvises å foreligge en

⁶⁸ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet

⁶⁹ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet avs. 96-99

⁷⁰ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet avs. 120-124

⁷¹ avs. 87

⁷² Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland revenue avs. 67-68

⁷³ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet avs. 120-124

økonomisk aktivitet⁷⁴, eller ”kapitalbevegelser” som det står i art. 40, og slike økonomiske aktiviteter vil typisk være investeringer i et annet selskap, i motsetning til ”godtgjørelse for varer og tjenester.”⁷⁵

Kommer domstolen til at en ikke går under etableringsretten, men at man blir omfattet av kapitalfriheten, vil vedkommende som har investert i et selskap som blir gjenstand for NOKUS-beskatning, påberope seg at det foreligger en restriksjon som representerer et brudd på art. 40, hvorpå domstolen så må vurdere restriksjonen. Kommer domstolen derimot til at man ikke er omfattet av kapitalfriheten, vil man ikke være beskyttet av EØS-avtalen.

5 Fritaksmetoden

5.1 Innledning

Utgangspunktet for aksjeutbytter⁷⁶ samt inntekter fra aksjesalg⁷⁷, er skattepliktig som kapitalinntekt. Som et motstykke til dette gis det tilsvarende fradrag for tap⁷⁸, begrunnet i symmetrihensyn.⁷⁹ Der den som mottar utbytte eller en aksjegevinst er et aksjeselskap, kommer derimot fritaksmetoden til anvendelse. Hjemmel for fritaksmetoden er å finne i sktl. §2-38. Realitetskravet finner vi inntatt i tredje ledd i forbindelse med gevinster som kommer inn i landet, og i femte ledd i forbindelse med kildebeskatning.

5.1.1 Innføringen av fritaksmetoden

Innføringen av fritaksmodell kom på bakgrunn av Skaugeutvalget sin innstilling fra 2003 som tok til ordet for likebehandling av forskjellige aksjonærgrupper.⁸⁰ I innstillingen ble det fremmet forslag om at aksjonærmodellen skulle gjelde for både personer og selskaper. Aksjonærmodellen innebærer at det ble innført skjerming på aksjer som innebar at gevinst på aksjer var skattefrie inntil et gitt skjermingsfradrag, og gevinst utover dette ble beskattet som alminnelig inntekt. Grunnet bekymring for at aksjonærmodellen ved bruk på selskaper ville medfø-

⁷⁴ avs. 123

⁷⁵ avs. 121

⁷⁶ Sktl. §5-1, 1. Ledd og § 5-20, 1. Ledd b

⁷⁷ Sktl. § 5- 1, 2. Ledd

⁷⁸ Sktl. § 6-2, 1. Ledd og § 10-31

⁷⁹ Zimmer (2013) s. 237

⁸⁰ Ot.prp.nr 1(2004-2005) s. 54

re dobbeltbeskatning, kom man frem til at en annen løsning måtte benyttes i disse tilfellene.⁸¹ Som følge av ønsket om likebehandling av aksjonærgrupper og et ønske om å unngå kjedebe-
skatning, fremmet Regjeringen i en skattemelding⁸² forslag om innføring av fritaksmetoden.

5.2 Kravet om reelt etablert

På lik linje med NOKUS-reglene, tok Norge inn et tilsvarende krav om etablering i fritaksme-
toden, nemlig et krav om å være ”reelt etablert” og drive ”reell økonomisk aktivitet”. Vurde-
ringen av dette kravet skal foretas på samme bakgrunn som FIN la til grunn i forhold til §10-
64b. For utbytte inn til Norge finner vi dette kravet i tredje ledd hvor det henvises til § 10-
64b. For fritak for kildebeskatning er det samme reelt etablert-kravet i femte ledd. Dette vil da
medføre at dersom et selskap er reelt etablert i lavskatteland i EØS, vil det falle inn under
fritaksmetoden, og der det er aktuell, ikke være gjenstand for NOKUS-beskatning.

5.3 Fritaksmetodens subjektside og objektside

5.3.1 Innledning

For at fritaksmetoden skal komme til anvendelse er det et krav om at selskapet både oppfyller
subjekt og objektsiden av bestemmelsen. Jeg skal i det følgende kort gjøre rede for hva disse
to kravene innebærer, før jeg ser på sentrale hensyn bak innføringen av fritaksmetoden.

5.3.2 Fritaksmetodens subjektside

Subjektene etter fritaksmetoden er som nevnt selskaper. Hvilke selskaper som skulle kvalifi-
sere som subjekt etter fritaksmetoden, kom først opp i skattemeldingen⁸³, der det ble sagt at
fritaksmetoden burde gjelde ”aksjeselskaper og likestilte selskaper”. Når finansdepartemen-
tet⁸⁴ la frem sitt forslag til lovendring⁸⁵, ble det fastslått at det var aksjeselskaper som var
kjernen for fritaksmetoden, men at man ut ifra hensynet til likebehandling⁸⁶ av selskaper, talte
for at likestilte selskaper også skulle være omfattet. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap er

⁸¹ s.54.

⁸² St.meld.nr.29 (2003-2004)

⁸³ St.meld.nr.29(2003-2004) s. 107

⁸⁴ Heretter FIN

⁸⁵ Ot.prp.nr.1.(2004 -2005)

⁸⁶ Ot.Prp.Nr 1(2004-2005) s. 56

de mest omtalte subjekter når det er snakk om fritak for beskatning på gevinster. Da loven ble vedtatt var det en rekke selskaper som var likestilt med aksjeselskaper, på lik linje med den opplistingen vi i dag finner i skatteloven.⁸⁷ De nevnte selskaper består alle av eierandeler som kan lede til avkastning, og de samme hensyn som taler for fritaksmetoden for aksjeselskaper, taler også for fritak for disse.

Selskaper som er hjemmehørende i utlandet vil også falle inn under fritaksmetoden, forutsatt at de tilsvarer et norsk selskap som omfattes av fritaksmetoden.⁸⁸ Selskaper som derimot ikke har skattepliktig virksomhet til Norge, som er hjemmehørende i utlandet, har i utgangspunktet plikt til å svare kildeskatt til Norge for inntekter mottatt gjennom aksjeutbytte og aksjegevinst hos norske selskaper.⁸⁹

5.3.3 Fritaksmetodens objektside

De objekter som faller inn under fritaksmetoden, er de tidligere nevnte aksjeutbyttene og gevinst ved realisasjon av aksjer for selskaper hjemmehørende i Norge, og gjelder tilsvarende for de aktuelle inntekter som stammer fra utenlandske selskaper med skatteplikt i Norge. Fritaksmetoden kommer derimot ikke inn der det er snakk om inntekter som stammer fra selskaper som hører hjemme i lavskatteland utenfor EØS. Stammer derimot inntektene fra lavskatteland innenfor EØS, kan inntektene bli omfattet av fritaksmetoden, såfremt de oppfyller de samme vilkår som enkelte utenlandske selskaper måtte oppfylle for å slippe kildeskatt. Reelt etablert og reell økonomisk aktivitet⁹⁰ må foreligge for det aktuelle selskapet før utbetalinger til selskaper hjemmehørende i Norge blir omfattet av fritaksmetoden.

5.4 Hensyn bak innføringen av fritaksmodellen

5.4.1 Unngå kjedebeskatning

Et ønske om å unngå kjedebeskatning er et av de mest sentrale hensynene som lå bak innføringen av fritaksmetoden.⁹¹ Kjedebeskatning kan også kalles for dobbeltbeskatning. Gjennom å benytte fritaksmetoden ønsker man da å sikre at beskatning kun blir foretatt en gang. Dobbeltbeskatning kan forekomme i to former. Enten juridisk dobbeltbeskatning, der hvor samme

⁸⁷ Sktl. § 2-2, 1. Ledd a til d

⁸⁸ Sktl §2-38, 1. Ledd i

⁸⁹ Sktl § 10-13

⁹⁰ Sktl § 2-38, 3. Ledd, a

⁹¹ St.meld.nr.29(2003- 2004) s. 108

person blir beskattet to ganger i forskjellige stater for samme gevinst, eller økonomisk dobbeltbeskatning, der hvor den samme gevinsten blir beskattet to ganger hos forskjellige personer.

5.4.2 Bringe norske skatteregler på linje med EØS-avtalen

En sentral side bak innføringen av fritaksmetoden var å få de norske reglene om beskatning av gevinster og utbytte, til å være på linje med de fire friheter i EØS-avtalen. EØS-avtalen er dermed gitt lik anvendelse på utbytter inn og ut av medlemsland.⁹² For å sørge for en likere beskatning av investeringer i norske eller utenlandske selskaper, kunne fritaksmetoden bidra til at det ble gitt tilsvarende skattefritak for aksjeinntekter for norske selskaper og selskaper innenfor EØS. Ved å inkludere EØS- and inn i fritaksmetoden, vil man dermed få beskatningen i samsvar med EØS-avtalen om de fire friheter.

5.5 Hensynet bak innføring av realitetskravet

Begrunnelsen bak realitetskravet i forbindelse med fritaksmetoden var at:

”der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet” om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene.”⁹³

Innføring av realitetskravet var altså begrunnet med et ønsket om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse. Når vi nå skal se på hvordan domstolen behandler spørsmål omhandlende fritaksmetoden, blir spørsmålet da om domstolen legger til grunn de samme hensyn i sakene.

5.6 Praksis omhandlende fritaksmetoden

Vi skal i det følgende se på saker vedrørende fritaksmetoden, både ved gevinster som går inn i landet samt gevinster som går ut, og som da i utgangspunktet er pålagt kildebeskatning.

5.6.1 Sag C-319/02 Petri Manninen

⁹² Ot.prp.nr. 1 (2007-2008) s. 59

⁹³ s. 51

Saken omhandlet en finsk mann som mottok utbytte fra et svensk selskap. Etter det finske systemet ble det for utbytter gitt skattekreditt til mottakeren som tilsvarte den beskatningen som ble lagt på utbytter. Slik kreditt ble ikke gitt på de utbytter som kom fra utenlandske selskaper. Det finske systemet med skattekreditt var begrunnet i hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, på lik linje med den norske fritaksmetoden. Men fjerner man dobbeltbeskatning internt, må man også gjøre dette i forhold til utbytter av grenseoverskridende karakter. Dette var for domstolen en restriksjon på kapitalflyten:

“Whilst, for the Republic of Finland, granting a tax credit in relation to corporation tax due in another Member State would entail a reduction in its tax receipts in relation to dividends paid by companies in other Member States, it has been consistently held in the case-law that reduction in tax revenue cannot be regarded as an overriding reason in the public interest which may be relied on to justify a measure which is in principle contrary to a fundamental freedom.”⁹⁴

Domstolen legger her til grunn at Finland sitt system med ikke å gi kreditt for skatt betalt i utlandet, var ansett å være begrunnet i å ikke ville minske sitt beskatningsgrunnlag, og tap av proveny, er som vi har sett, ikke et tvingende allment hensyn domstolen anser god tatt.

5.6.2 C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation Mod Commissioners of Inland Revenue.

Saken omhandlet forskjellen i beskatningen i Storbritannia mellom utbytter som kom fra selskaper med sete i Storbritannia og selskaper med sete utenfor. Fritaksmetoden som kom til anvendelse på de utbytter som kom fra selskaper med sete i Storbritannia kom ikke til anvendelse på utbytter som kom fra selskaper utenfor, her ble det gitt skattekreditt for de skatter som var betalt. Denne metoden på de utenlandske utbyttene medførte derimot ikke en tilsvarende beskatning som den som var ved fritaksmetoden på de nasjonale utbyttene. Denne forskjellen i beskatning mellom de to modellene, medførte etter domstolen en restriksjon på fri kapitalflyt og på etableringsretten.⁹⁵

For domstolen representerte dette en restriksjon på kapital og etableringsfriheten som ikke kunne opprettholdes.⁹⁶

⁹⁴ Sag C-319/02 Petri Manninen avs. 49

⁹⁵ C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation Mod Commissioners of Inland Revenue avs. 54

⁹⁶ avs. 65

5.7 Kildeskatt

5.7.1 Sag C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL mod Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Saken omhandlet utbytte betalt fra to franske selskaper til deres to holdingselskaper. Etter det franske systemet ble det anvendt en fritaksmetode liknende den norske for utbytter fra selskaper hjemmehørende i Frankrike, til andre hjemmehørende selskaper. For selskaper utenfor Frankrike som mottok utbytte, ble det pålagt en kildeskatt. Dette ble anført å medføre en restriksjon:

*"In that context, the withholding tax arrangements which apply only to dividends paid by resident subsidiaries to non-resident companies which do not have a fixed place of business in France cannot be justified by the need to prevent those companies from avoiding any liability to tax on those dividends in France and the Netherlands, because resident parent companies are also free of any subsequent liability to tax on those dividends."*⁹⁷

Domstolen kom til at den restriksjon som her forelå, ikke kunne opprettholdes. Utbytter internt i landet var fritatt for beskatning, og dermed kunne man ikke pålegge kildeskatt på utbyttet ut av Frankrike begrunnet med muligheten for at skatt ikke ble betalt i Nederland. Når det ikke skal betales skatt selskaper i mellom i Frankrike, er det ingen grunn for at det skal betales skatt når utbyttet går ut av Frankrike.

5.7.2 Sag C-303/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

Aberdeen- saken, omhandlet utbytte mellom et mor og datterselskap. Utbyttet ble belagt med kildeskatt, og det ble fastslått at dette medførte en restriksjon. Spørsmålet var så hvorvidt denne restriksjonen kunne opprettholdes. I denne sammenheng uttalte domstolen at reglene vedrørende fri kapitalflyt forbød en kildeskatt som kun ble belagt på utbytter som gikk ut av landet, og ikke ble pålagt utbytter internt i landet:

⁹⁷ Sag C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL mod Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, avs. 38

”In the light of the foregoing, the answer to the referring court’s question is that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding legislation of a Member State which exempts from withholding tax dividends distributed by a subsidiary resident in that State to a share company resident in that State, but charges withholding tax on similar dividends paid to a parent company in the form of a SICAV resident in another Member State ..”⁹⁸

5.7.3 Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet

Saken omhandlet selskapsskatteloven, som var gjeldende før dagens skattelov. Etter denne var det et system der man for å unngå dobbeltbeskatning på utbytter innrømmet aksjonærene et fradrag i alminnelig inntekt, tilsvarende den beskatning som selskapet hadde betalt på utbytte.⁹⁹ Dette medførte et skattefritt utbytte hos aksjonæren. Aksjonærer med tilhørighet i utlandet fikk ikke denne skattefordelen. Systemet var forgjengeren til dagens fritaksmetode. I denne sammenhengen ble det en ulempe for de som ikke var bosatt i Norge, da de ikke fikk den samme skattekreditten.

Domstolen kom til at en restriksjon her forelå, og uttalte i forbindelse med rettferdiggjøring av denne:

”På denne bakgrunn er EFTA-domstolen kommet til at artikkel 40 EØS utelukker lovgivning hvorved aksjonærer hjemmehørende i en bestemt EØS-stat innrømmes godtgjørelse på utbytte utdelt av et selskap som er hjemmehørende i denne staten, mens aksjonærer som ikke er hjemmehørende i denne staten ikke innrømmes en slik godtgjørelse. Det er uten rettslig betydning hvorvidt skattebetaleren er hjemmehørende i en annen EØS-stat som, i en avtale med den EØS-staten der utbyttet er utbetalt, har påtatt seg å innrømme kredit for kildeskatt, eller hvorvidt skattebetaleren i et bestemt tilfelle faktisk er innrømmet, eller vil innrømmes, slik kredit.”¹⁰⁰

Domstolen kom her til at det ikke forelå noen grunnlag for å kunne rettferdiggjøre en restriksjon som medførte skattlegging av utbytter ut av landet, og ikke på utbytter mellom selskaper internt i landet.

⁹⁸ Sag C-303/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, avs. 76

⁹⁹ Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet avs. 9

¹⁰⁰ avs. 38

5.7.4 C-284/09 European Commission mod Federal Republic of Germany

Saken omhandlet hvorvidt de tyske reglene som medførte beskatning på utbytter til land utenfor Tyskland, men ikke på utbytter mellom selskaper intern i Tyskland, og med dette medførte en restriksjon, kunne opprettholdes:

”Consequently, and for the same reasons as those set out in connection with the consideration of the application from the point of view of Article 56(1) EC, it must be found that, by taxing dividends distributed to companies established in Iceland and Norway more heavily in economic terms than dividends distributed to companies established in its territory, the Federal Republic of Germany has failed to fulfil its obligations under Article 40 of the EEA Agreement.”¹⁰¹

Domstolen kom her til at restriksjonen som denne kildeskatten medførte, ikke kunne opprettholdes.

5.8 Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk

5.8.1 Innledning

Vi ser at domstolen ikke i noen av disse dommene, godtar en restriksjon på verken kapital eller etableringsfriheten, verken ved kildebeskatning eller ved utbytter inn i landet. Dersom domstolene her hadde godtatt restriksjoner i form av ekstra beskatning på disse utbyttene, ville dette medført en dobbeltbeskatning. I forarbeidene er realitetskravet begrunnet i hensynet til å hindre ”skatteomgåelse” og at man stiller samme krav i forhold til reelt etablert som ved NOKUS-reglene, altså unngå rent kunstige arrangementer. Domstolen uttalte i *Denkavit*¹⁰² at et system som pålegger beskatning på utbytter ut av landet og ikke på utbytter internt i landet, ikke kunne rettferdiggjøres ut ifra et ønske om å hindre omgåelse av beskatning¹⁰³, og i *Aberdeen*¹⁰⁴ uttalte domstolen at et lignende system som det norske, ikke var rettet mot rent kunstige arrangementer, og derfor ikke kunne forsvare den restriksjonen som kildeskatt medførte.

¹⁰¹ C-284/09 European Commission mod Federal Republic of Germany, avs. 99

¹⁰² Sag C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL mod Ministre de l’Économie, des Finances et de l’Industrie

¹⁰³ avs. 65

¹⁰⁴ Sag C-393/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

Domstolens uttalelser viser at de er restriktive med å pålegge restriksjoner som medfører beskatning på objekter som er ment å være omfattet av regelsett slik som fritaksmetoden, og hadde de ikke vært det, ville de indirekte ha lagt opp til et system som tillater dobbeltbeskatning.

5.9 Omgåelse av skattelovgivningen

I forhold til utbytter som går inn i landet, virker det heller ikke å være situasjoner som kan oppstå som kan rettferdiggjøre den restriksjonen realitetskravet medfører. Når utbytter går i mellom selskaper i Norge, er de skattefrie. Hvis man får et utbytte fra utlandet, vil dette også være skattefritt, og på så måte vil hvorvidt midlene er beskattet i hjemstaten ikke ha noe å si for norsk beskatning. Ved å pålegge skatt på penger fra utlandet, vil man derimot legge opp til en dobbeltbeskatning, noe fritaksmetoden er ment å forebygge.

Dette kommer blant annet til uttrykk i *Fokus Bank*.¹⁰⁵ Her uttaler først domstolen at det ikke har noe betydning for beskatning av utbytte hvorvidt det er innskommende eller utgående, og videre at formålet med godtgjørelsesmetoden, forgjengeren til dagens fritaksmetoden, er å ”unngå økonomisk dobbeltbeskatning”¹⁰⁶, og dette kan bare oppnås i den grad ”alle aksjonærer innrømmes godtgjørelsesfradrag, uten hensyn til hjemhørighet.”¹⁰⁷ Videre kom de til at art. 40, vedrørende kapitalfriheten, utelukker lovgivning som medfører godtgjørelse for skatt, avhengig av hvor selskapet er hjemmehørende.

5.10 Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt

Realitetskravet vil her som ved NOKUS-reglene også ha en side mot etableringsfriheten og mot fri kapitalbevegelse. Ved vurderingen av hva som skal til for at man er omfattet av etableringsfriheten eller fri kapitalbevegelse, viser jeg til det som ble behandlet under NOKUS-reglene, og de henvisninger som der var til *Fred. Olsen*.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet avs. 30.

¹⁰⁶ avs. 30

¹⁰⁷ avs. 30

¹⁰⁸ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet,

5.10.1 Etableringsretten

Etableringsretten vil være oppfylt etter de overfor nevnte vurderinger 4.7.1.¹⁰⁹ Er et selskap med dette å anse som etablert, vil det kunne være gjenstand for fritaksmetoden, og hvorvidt skattefritaket etter denne kommer til anvendelse, må vurderes etter realitetskravet. Som vi se på bakgrunn av *Aberdeen*¹¹⁰, vil den dobbeltbeskatning som medfølger dersom man ikke kommer inn under fritaksmetoden, være en restriksjon på etableringsretten. Dette vil innebære at dersom du kommer inn under etableringsretten, og oppfyller realitetskravet etter fritaksmetoden i §2-38 tredje ledd, vil man kunne påberope seg at det foreligger en restriksjon, og kunne unngå dobbeltbeskatning. Kommer etableringsretten ikke til anvendelse, vil man kunne bli beskattet fullt ut, dobbeltbeskatning eller ikke. Ved fritaksmetoden er også fri kapitalflyt relevant, da en vil kunne ha rene investeringer i selskaper som utbetaler utbytte.

5.10.1 Fri kapitalflyt

Hva som skal til for å komme inn under fri kapitalflyt, følger av punkt 4.7.2. På lik linje som ved NOKUS-tilfellene vil vurderingen i forhold til fri kapitalbevegelse være hvorvidt en økonomisk aktivitet er tilstrekkelig, og det vil dermed være en lavere terskel for å komme inn under denne enn under etableringsretten. Dette vil innebære at der man har en investering som er ansett å gå inn under fri kapitalbevegelse, vil man kunne nyte godt av fritaksmetodens beskyttelse i forhold til dobbeltbeskatning på utbytter. Det fremkommer av *Manninnen*,¹¹¹ at det medfører en restriksjon på den frie kapitalbevegelse, å anvende fritaksmetoden kun på interne utbytter. Har man dermed kun en mindre aksjepost i et utenlandsk selskap, som ikke kvalifiserer under etableringsretten, vil man dermed lettere kunne bli gjenstand for fritaksmetoden etter kapitalreglene enn dersom man står ovenfor en etablering. Tilsvarende som ved etableringsretten vil det å falle utenfor reglene om fri kapitalbevegelse dermed innebære at man er utenfor EØS-avtalen, og beskatning kan legges til grunn fullt ut, uavhengig om det medfører dobbeltbeskatning eller ikke.

¹⁰⁹ E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet, avs. 96-99

¹¹⁰ Sag C-303/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy avs. 65

¹¹¹ Sag C-319/02 Petri Manninen

6 Beskatning ved utflytning

6.1.1 Innledning

Utgangspunktet for beskatning er at det ikke foreligger en skatteplikt eller fradragsrett før realisasjon foreligger, jfr. skatteloven § 5-1, jfr. § 5-30 og § 6-2¹¹². Realisasjon av eiendeler omfatter ”overføring av eiendomsrett mot vederlag” eller ”opphør av eiendomsrett” jfr. skatteloven § 9-2. Der den typiske realisasjon av objekter foregår ved salg, blir man på bakgrunn av reglene om beskatning ved utflytting. Utflyttingen blir med dette å anse som en form for realisering, som medfører beskatning. Slik beskatning kalles beskatning ved eller exit-beskatning.

6.2 Hjemmelsgrunnlag og bakgrunn

Skatteloven § 9-14 og § 10-71 gir hjemme for beskatning ved utflytting. § 9-14 pålegger en skatteplikt for urealiserte gevinster, der det foretas uttak av gjenstander fra norsk beskatningsområde, uten tilhørende realisasjon.¹¹³ § 10-71 omhandler skatteplikt for latente gevinster på objekter som et selskap eier, når selskapet som sådan blir flyttet ut av landet. En latent gevinst vil foreligge der en immateriell, fysisk eller finansiell eiendel har en høyere verdi enn da den ble anskaffet, og denne verdien ikke enda er innvunnet ved realisasjon.

Exit-beskatningen eller utflytningsbeskatningen vi har i Norge i dag kan ses på bakgrunn av de fire friheter og det indre marked, som har gjort det lettere å forflytte virksomheter på tvers av grensene. På bakgrunn av dette har lovgiver satt opp skattemessige gjerdet.¹¹⁴ Vedrørende utflytting av selskaper innenfor EØS blir selskapet som utgangspunkt ikke beskattet, jfr. § 10-71, og som følge av dette anser finansdepartementet at regelen i § 9-14 derfor blir ”avgjørende for å sikre det norske skattefundamentet”.¹¹⁵ Skatteloven § 9-14 kan nok generelt sies å være den viktigste bestemmelsen vedrørende utflytningsbeskatning.¹¹⁶ Dette kan også ses på bakgrunn av skatteloven selv som bla. i § 11-11 vedrørende grenseoverskridende fusjoner og fisjoner også henviser til § 9-14.

¹¹² Prop.112 L (2011–2012) s.11

¹¹³ Ot. Prp.nr.1 (2008-2009) s.41

¹¹⁴ Gjems-Onstad (2015) s. 953

¹¹⁵ Prop.112 L (2011-2012) s. 13

¹¹⁶ Gjems-Onstad (2015) s. 953

Slik § 9-14 er utformet i dag, har sin bakgrunn fra blant annet avgjørelsen i *National Grid Indus*.¹¹⁷ På bakgrunn av denne avgjørelsen kom Finansdepartementet til at den norske utflytningsskatten kunne være strengere¹¹⁸:

*”Avgjerda i EU-domstolen i National Grid Indus-saka (jf. punkt 2.2.3 ovanfor) talar for at det er mogeleg å innføre strammare reglar i Noreg for skattlegging ved uttak av fysiske driftsmiddel, finansielle eigendelar og skyldnader. Etter gjeldande føresegner i skattelova § 9-14 kan slike objekt tas ut til land med lågare skattenivå enn Noreg for å nyttast i inntektsskapande verksemd der, og eventuelt realiserast etter fem år utan skattekonsekvensar, ettersomskatteplikta til Noreg då er falt bort. Omsynet til å verne det norske skattefundamentet gjer det turvande å stramme inn i uttaksskattereglane for slike objekt.”*¹¹⁹

Realitetskravet finner vi inntatt to steder, i § 10-71 annet ledd der det henvises til § 10-64 b, og i § 9-14 tolvte ledd.

6.3 Skatteloven § 9-14, utflytting av eiendeler og forpliktelser

Grunnvilkåret som må være oppfylt for at beskatning skal kunne bli pålagt på bakgrunn av § 9-14, finner vi i første ledd. Første ledd sier at *”gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt tredje ledd, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er skattepliktig”*. Det er altså uttak av norsk beskatningsområde som er sentralt. Dette uttrykket er ikke et geografisk, men juridisk begrep. I forarbeidene er dette beskrevet som:

”Uttrykket ”norsk beskatningsområde” innebærer ikke at det aktuelle objektet fysisk må befinne seg i Norge, men er ment som en rettslig betegnelse på situasjoner hvor inntekter, herunder realiserste kapitalgevinster, knyttet til et objekt er skattepliktig til Norge, og kostnader og tap fradragsberettiget”.¹²⁰

Etter sin ordlyd vil *”norsk beskatningsområde”* være innenfor det område der gevinster eller tap på fordringer vil måtte tilskrives Norge. I forarbeidene er dette forklart som at:

¹¹⁷ Sag C-371/10 National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

¹¹⁸ Gjems-Onstad (2015) s. 954

¹¹⁹ Prop.112 L (2011-2012) s.14

¹²⁰ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s.39

”Med uttak fra norsk beskatningsområde menes en disposisjon eller hendelse som gjør at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, men uten at eiendelen samtidig realiseres, det vil si uten at eiendomsretten til eiendelen overføres mot vederlag eller opphører.”¹²¹

I § 9-14 annet ledd er det opplistet forskjellige situasjoner der slik utflytting foreligger, hvorpå henvisningene går til § 2-1 for fysiske personer, § 2-2 for selskaper og § 10-61 for NOKUS-selskaper. Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger altså når skatteplikten opphører etter de nevnte hjemler og for de der nevnte personer og selskaper. Typisk når et selskap flytter ut av Norge og det ikke lenger skatter til Norge eller noe skatteavtale foreligger, eller når en eiendel, eksempelvis et skip blir solgt til et land utenfor EØS.

Utflytting blir altså likestilt med realisasjon, i den form at latent gevinst blir realisert på bakgrunn av utflyttingen som sådan. Dette finner vi også uttalt i forarbeidene.¹²² Grunnen til dette er at man ikke ønsket situasjoner der man skal kunne ta gjenstander ut av Norge for å så kunne selge de skattefritt, og igjennom å gjøre uttaket som sådan skattepliktig, så forhindrer man dette.

6.4 Skatteloven § 10-71, utflytting av selskaper

Grunnvilkåret for at skatteplikt etter §10-71 skal oppstå er at *”skatteplikt til riket opphører”* jfr. § 2-2. Dette vil si at beskatning inntre for de latente gevinster som et selskap måtte ha på eiendeler, når skatteplikten etter § 2-2 opphører, og selskapet blir dermed ansett som utflyttet. Et unntak for denne skatteplikten har vi annet ledd. Skatteplikten er bare aktuelt ved flytting utenfor EØS eller innenfor EØS der *”selskapet mv. etter utflytting ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der”*, jfr. annet ledd. Innenfor EØS vil det dermed kun bli skatteplikt der hvor det er snakk rent kunstig arrangement i et lavskatteland.

I § 10-71 tredje ledd finner vi en henvisning til § 9-14, noe som medfører at det gjelder en skatteplikt for utflytting av eiendeler fra norsk beskatningsområdet. Hvis en altså flytter selskapet slik at dets *”skatteplikt til riket”* opphører etter § 2-2, kan dette flyttes uten at det oppstår skatteplikt, jfr. § 10-71 annet ledd. En forutsetning for dette er at man fremdeles er innenfor norsk beskatningsområde. At man som følge av dette kan få skattefritak etter § 10-71 annet ledd, men allikevel bli beskattet etter § 10-71 tredje ledd jfr. §9-14 kan gjøre det noe uover-

¹²¹ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 38

¹²² Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 38

siktlig. Det kan være situasjoner der man er utflyttet etter § 2-2, men fremdeles har skatteplikt til Norge, eksempelvis på bakgrunn av skatteavtaler.

6.5 Kravet om reelt etablert

På lik linje med de overnevnte regler, foreligger det også et realitetskrav i forbindelse med exit-beskatning. Dette er å finne vi i § 9-14 tolvte ledd og § 10-71 annet ledd.

I § 9-14 er realitetskravet relevant ved kreditt for skatt betalt i utlandet på latente gevinster før inntak til Norge.¹²³ Reelt etablert kravet er her tatt inn som et vilkår for å kunne innvilge kreditt for slik beskatning. Dersom objektet har vært reelt etablert i en annen EØS-stat, vil slik kreditt bli innvilget.

I § 10-71 er reelt etablert-kravet tatt inn for å sikre at selskaper som flytter til et annet lavskatt EØS-land, faktisk er etablert for å nyte godt av de skattemessige forholdene §10-71 gir. I forbindelse med § 10-71 vil det langt på vei bli beskatning uavhengig av dette på bakgrunn av henvisningen til § 9-14 som omhandler beskatning ved utflytting fra norsk beskatningsområdet, og er dermed med å sikre skattefundamentet.

For begge hjemler sin del blir det henvist til § 10-64b, noe som tilsier at man legger til grunn den samme vurdering av reelt etablert-kravet her som man gjør etter § 10-64b. Det kommer også eksplisitt frem i § 10-71 som henviser til ”*tilsvarende vilkår*” som etter § 10-64b.

6.6 Hensyn bak exit-beskatning

Ved innføringen av exit-beskatning var det flere hensyn som sto sentralt. Et ønske er blant annet å hindre omgåelse av gevinstbeskatningen. Ved å likestille realisasjon og utflytting, hindret man med dette at folk kunne ta eiendeler skattefritt ut av Norge, for så å selge de skattefritt i utlandet, og dermed hindre at eventuelle latente gevinster tilfalt Norge.

¹²³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 66-67

6.6.1 Uthuling av norsk skattefundament, økt internasjonalisering incentiver til skatteunndragelse.

Igjennom at det ikke forelå noe regler før innføringen som muliggjorde beskatning av latente gevinster ved utflytting, var man redd for at dette kunne medføre en uthuling av skattefundamentet. Til tross for skatteavtaler som kunne foreligge, var det fremdeles mulighet for at de gevinster som var opparbeidet i Norge ville bli realisert og beskattet i en annen stat, og dermed frarøve Norge disse skatteinntektene og redusere skattefundamentet.¹²⁴ At slike regler manglet førte også til at man var redd for at internasjonalisering¹²⁵ og opprettelse av filialer i utlandet ville medføre at man ville miste beskatningsretten til verdier opparbeidet i Norge. En tilsvarende frykt hadde man for skatteunndragelse¹²⁶ gjennom uttak og salg av eiendeler.

6.7 Hensynet bak innføringen av reelt-etablert kravet

6.7.1 § 9-14

Realitetskravet i § 9-14 ble tatt inn for å hindre at gjenstander skulle tas ut av norsk beskatningsområde før realisering, for så å nyte godt av kreditt for skatt betalt for latent gevinst i utlandet, ble det tatt inn et krav om at man måtte være reelt etablert.¹²⁷

6.7.2 § 10-71

Hensynet bak reelt etablert- kravet i § 10-71, blir det i forarbeidende vist til at det kan være hensiktsmessig med et tilsvarende unntak for beskatning ved flytting til et annet EØS-land, som det var vedtatt for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner.¹²⁸

6.8 Praksis omhandlende exit-beskatning

6.8.1 C-371/10 National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

¹²⁴ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 49

¹²⁵ s.49

¹²⁶ s.49

¹²⁷ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 66-67

¹²⁸ Prpr. 78 L (2010-2011) s. 37

Saken omhandlet National Grid Indus BV, som var et selskap etablert i Nederland, som i 2000 flyttet sin virksomhet og hovedsete til Storbritannia. Selskapet hadde siden 1996 hatt en fordring på sitt morselskap National Grid Company plc, i Storbritannia. Som en følge av styrket valuta hadde fordringen steget, slik at det lå en latent valutagevinst. På bakgrunn av en skatteavtale som forelå mellom Storbritannia og Nederland, ville National Grid Indus etter utflyttingen være skattepliktige kun i Storbritannia, Nederland ønsket på denne bakgrunn å beskatte den latente gevinsten på utflyttingstidspunktet.

Spørsmålet er så hvorvidt denne restriksjonen kan opprettholdes ut ifra tvingende allmenne hensyn. Her ble det som nevnt påberopt som grunnlag for å rettferdiggjøre restriksjonen, hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen statene i mellom, men hensynet til å unngå skatteomgåelse ble også anført.¹²⁹ I denne sammenhengen uttalte domstolen:

“However, the mere fact that a company transfers its place of management to another Member State cannot set up a general presumption of tax evasion and justify a measure which compromises the exercise of a fundamental freedom guaranteed by the Treaty.”¹³⁰

Domstolen uttaler her at flytting av virksomhet til en annen medlemsstat, i seg selv, ikke medfører en generell presumpsjon for at det foreligger skatteomgåelse, og kan legetimer en restriksjon.

6.8.2 Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt vest

Saken omhandlet Arcade drilling som flyttet sitt hovedkontor ut av landet, og ble på bakgrunn av utflytting pålagt å betale en likvidasjonsbeskatning. Spørsmålet var hvorvidt denne likvidasjonsbeskatningen var i strid med EØS retten, og hvorvidt det har noe å si at en utsettelse av beskatningen ikke blir gitt til faktisk realisasjon finner sted.

Domstolen kom her til at det forelå en restriksjon, og på spørsmålet om denne kunne rettferdiggjøres, uttalte domstolen:

*”Et nasjonalt tiltak som fastsetter umiddelbar innkreving av skatt på urealiserte eien-
deler og skatteposisjoner på et tidspunkt da skattemyndighetene anser at et selskap
har tapt sin status som juridisk person etter nasjonal lovgivning, uten at det samtidig*

¹²⁹ avs. 83

¹³⁰ avs. 84

*foreligger en beslutning av kompetente myndigheter eller domstoler om at selskapet har tapt denne status, er avskåret etter EØS-avtalen artikkel 31.*¹³¹

Domstolen sier her at en umiddelbar innkreving av skatt på bakgrunn av utflytting, er en restriksjon på etableringsretten som ikke kan opprettholdes. Dette vil medføre at de regler som vi i dag finner i § 10-71 etter dette ikke er i tråd med EØS-avtalen. Etter reglene i § 9-14 åpnes det for en mulighet for utsatt innbetaling av skatten, men denne forsvinner dersom man flytter ut av norsk beskatningsområde. På bakgrunn av dette vil den innkrevingen som finner sted etter de norske exit-reglene kunne medføre en restriksjon.

6.9 Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk

6.9.1 Innledning

Som vi har sett av domstolen sin praksis akseptere de ikke restriksjoner på etableringsretten i form av beskatning på bakgrunn av utflytting. Begrunnelsen for innføringen av realitetskravet i de norske exit-reglene er det få spor av. Det blir uttalt at:

*”Vilkårene for skattefritak på selskaps- eller foretaksnivå skal være de samme som etter forslaget om skattefritak ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner innenfor EØS.*¹³²

Ser man da til bakgrunnen for realitetskravet ved grenseoverskridende omorganisering, er dette som følger:

*”Bakgrunnen for realitetskravet er at det bare er selskaper som innretter seg slik at de beskyttes av EØS-retten som skal kunne nyte godt av fordelene det innebærer å kunne gjennomføre grenseoverskridende transaksjoner skattefritt. I tillegg er det hensiktsmessig med sammenheng mellom reglene om grenseoverskridende transaksjoner, NOKUS-reglene og fritaksmetoden.*¹³³

Bakgrunnen for realitetskravet er altså å ville hindre misbruk av EØS-avtalen, ved at de som ikke har krav på beskyttelse av EØS-retten, benytter seg av de skattefordeler reglene gir. Som

¹³¹ Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt Vest avs. 106

¹³² Prop.78 L (2010-2011) s. 8

¹³³ Prop.78 L (2010-2011) s. 24- s.25

drøftet i forbindelse med de andre regelsett der realitetskravet er inntatt, fremstår realitetskravet som en regel for å hindre misbruk av EØS-avtalen, og ikke bare for å hindre omgåelse igjennom rent kunstige arrangementer. Ved exit-beskatning ser vi at dette er den uttalte bakgrunnen for realitetskravet.

6.9.1 Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt

For å fastslå det nærmere innholdet av hva som kreves for å drøfte hvorvidt man står ovenfor en transaksjon som er omfattet av etableringsretten eller fri kapitalflyt, henviser jeg til den fremstilling som er foretatt av vilkårene under punkt 4.7.1 og 4.7.2.

I forbindelse med å hindre misbruk av EØS-avtalen, vil realitetskravet i forhold til §10-71 kunne sikre at selskapet faktisk er etablert i et lavskatteland innenfor EØS etter utflyttingen, og på denne bakgrunn faller inn under EØS-avtalen sin beskyttelse. Dersom man her blir ansett for å være innenfor etableringsfriheten, vil man dermed kunne nyte godt av de skattefritak som § 10-71 medfører. I forbindelse med kapitalfriheten vil dette kunne medføre skattefritak for de som kun har investeringer i selskapet.

I forbindelse med kreditt for betalt skatt etter § 9-14, vil realitetskravet også kunne sikre at man faktisk har å gjøre med et selskap som er etablert etter EØS-avtalen. Ved å gi kreditt for skatt som er betalt, ønsker man å unngå dobbeltbeskatning av selskapene. Ved å legge til grunn et realitetskrav for å kunne kreve skattekreditt, legger man dermed til rette for at dobbeltbeskatning kan oppstå. Dersom et selskap ikke skulle være innenfor etableringsretten, vil dette kunne medføre at man blir gjenstand for dobbeltbeskatning etter § 9-14, det samme vil gjelde der med faller utenfor fri kapitalflyt.

6.9.2 Realitetskravets side mot å hindre omgåelse

Vi har sett at realitetskravet er inntatt for å hindre misbruk av EØS-avtalen, men kan det også tenkes situasjoner der realitetskravet kan hindre omgåelse av exit-reglen?

I forhold til reglene vedrørende kreditt etter § 9-14 kan det tenkes situasjoner der man gjennom et kunstig arrangement overfører eiendeler, utelukkende for å kunne kreve kreditt inn i Norge. Men skal man kunne kreve kreditt må det være noe å kreve kreditt for, ergo må det allerede vært verdier som er beskattet. Foreligger ikke slik beskatning, vil det ikke være noe å kreve kreditt for. For at man da skulle kunne ha en beskatning å kunne kreve kreditt for, forutsettes det at det er opparbeidet en gevinst i utlandet, som kan beskattes der. For at en skal kunne opparbeide en gevinst som kan medføre en beskatning i utlandet, må det jo være en

reell etablering. Dersom det ikke er en reell etablering med reell økonomisk aktivitet vil det ikke kunne opparbeides noe. Hvis det en opparbeider av gevinst i utlandet kun består av overføringer for å kunne benytte seg av denne skattekreditten inn i Norge, vil dette kunne være et kunstig arrangement og vil dermed ikke kunne gi grunnlag for skattekreditt.

I forbindelse med § 10-71, kan det vanskelig tenkes en skatteomgåelse. Skatteplikt blir pålagt ved utflytting av Norge der skatteplikten har opphørt, og der hvor etableringen ikke er reell etter § 10-64b i lavskattelandet. På bakgrunn av bestemmelsen i § 10-71 tredje ledd som henviser til § 9-14 vil det uavhengig av skattefritaket i annet ledd, bli beskattning dersom man flytter ut av norsk beskatningsområdet. Reglene i § 9-14 medfører dermed at man i forbindelse med beskattning ved utflytting ikke har behov for et realitetskrav i forbindelse med å hindre omgåelse. Såfremt verdiene blir tatt ut av norsk beskatningsområde, blir det beskattet uavhengig om de får forbindelse med en reell etablering eller ikke.

7 Grenseoverskridende omorganisering

7.1 Innledning

Grenseoverskridende omorganisering av selskaper kan foregå på tre måter. Enten ved fisjon, fusjon eller aksjebytte. Alle de tre formene innebærer en form for oppsplitting, overtakelse, sammenslåing eller opprettelse av selskaper, på tvers av landegrensene. I en slik prosess vil tilhørende formuesverdier også blir forflyttet, enten det er aksjer, kapital eller andre materielle eller immaterielle eiendeler. Det indre marked gjør slike prosesser lettere å gjennomføre, samtidig som de åpner for at den enkelte stat kan miste proveny.

Vi skal nå se på de norske reglene for grenseoverskridende omorganisering, og hvordan kravet om reelt etablert kan påvirke disse.

7.1.1 Rettslig grunnlag

Hovedregelen for grenseoverskridende omorganisering, finner vi skatteloven § 11-11 jfr. § 11-1 Annet ledd. En fusjon innebærer en sammenslåing av selskaper, ved overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser. En fisjon innebærer deling av et selskap, der eiendeler, rettigheter og forpliktelser deles mellom selskaper.¹³⁴

¹³⁴ Gjems-Onstad (2015) s. 832

7.1.2 Gjennomføring av omorganiseringen

Etter §11-11 første ledd bokstav a og b, er utgangspunktet for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner at dette kan skje uten beskatning der det er *”ett eller flere”* aksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge, som fusjonerer eller fisjonerer med et overtakende selskap med *”begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS stat”*.

Utgangspunktet her gjenspeiler det vi finner igjen i fritaksmetoden og ved utflyttingsbeskatning, nemlig at innenfor EØS-samarbeidet kan enkelte selskapstransaksjoner foregå uten beskatning, og dette igjen på bakgrunn av hensynet til de fire friheter. Sentralt for at en slik skattefri omorganisering skal kunne finne sted, er at den blir foretatt med nøytralitet. I dette ligger at en fusjon eller fisjon verken skal medføre skattemessig kostnad eller gevinst for de involverte parter. Sentralt for at dette skal kunne skje, er at transaksjonene blir gjennomført med skattemessig kontinuitet, slik at skatteposisjonene videreføres.¹³⁵

7.1.3 Skattemessig kontinuitet

Skattemessig kontinuitet må foreligge etter § 11-7 første ledd. Etter dette skal det *”overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres”*. Dette innebærer at det overtagende selskapet i transaksjonen, overtar de skattemessige verdier som er på de overtatte eiendeler. Grunnen til dette er at det ikke finner sted en skattemessig realisasjon av eiendelen for en fusjon eller fisjon, men en utsettelse av en eventuell realisasjonsbeskatning.¹³⁶ Skattemessig kontinuitet sørger for at de skattemessige verdier som var i det overdragende selskap, fortsetter med samme skattemessige verdi inn i det overtakende.

7.1.4 Norsk beskatningsområde

Den skattemessige kontinuiteten har en side mot utflyttingsreglene i skatteloven § 9-14. Skattemessig kontinuitet for grenseoverskridende omorganisering etter § 11-11 jfr. § 11-7 førsteledd, er for eiendeler som befinner seg innenfor det norske beskatningsområde, både før og etter omorganiseringen. Det er dermed kun relevant for skattemessige posisjoner for norsk skatteformål før fusjonen gjennomføres. Dette innebærer at dersom omorganiseringen medfører at det er gjenstander som blir tatt ut av norsk beskatningsområde gjennom omorganise-

¹³⁵ Gjems-Onstad (2015) s. 832

¹³⁶ Gjems-Onstad (2015) s. 825

ringen, vil disse bli gjenstand for beskatning etter reglene i skatteloven §9-14, jfr. § 11-11 tredje ledd.

Den skattemessige kontinuiteten medfører kun skattefritak ved omorganisering der det er snakk om objekter innenfor norsk beskatningsområde, dette da man kun flytter skattemessige verdier innenfor norsk beskatningsmyndighet, og dermed foreligger ingen mulighet for tap av skatteproveny for staten. Så lenge de flyttes innenfor norsk beskatningsområde, vil de til slutt kunne bli objekt for beskatning for eventuell gevinst ved realisasjon. Tar man derimot objekter ut av norsk beskatningsområde, vil de falle inn under utflytningsreglene i § 9-14 og kunne bli objekt for beskatning. Ved slik fusjon vil det da kunne være skattemessige gevinster som blir tatt ut, og disse må dermed beskattes som om de blir realisert.

7.2 Kravet om reelt etablert

Skattefritaket for fusjoner etter § 11-11 gjelder ikke til lavskatteland innenfor EØS, dersom det aktuelle selskapet ikke er ”*reelt etablert*” eller bedriver ”*reell økonomisk aktivitet*”, jfr. syvende ledd. Også i denne sammenheng blir det henvist til § 10-64b, og man kan dermed legge til grunn en tilsvarende vurdering etter §11-11 syvende ledd som ved §10-64b.

7.3 Hensyn bak reglene om grenseoverskridende omorganisering

7.3.1 Rasjonelle omorganisering

Et sentralt hensyn ved innføringen av reglene om skattefrie fusjoner, var at man ikke ønsket å motvirke rasjonelle omorganiseringer av virksomheter. For å unngå dette mente man at man måtte legge opp et regelverk som var et unntak fra det skatterettslige utgangspunktet, med beskatning ved overføring av verdier i mellom rettssubjekter.¹³⁷

7.3.2 Unngå uthuling av det norske skattefundamentet

I forhold til grenseoverskridende fusjoner ble det her tatt inn et vilkår skattemessig kontinuitet, dette for å unngå uthuling av norsk skattefundament. For å sikre norske skatteinntekter ble det tatt inn en henvisning til § 9-14, som medførte at dersom det ved en fusjon ble uttak fra

¹³⁷ Ot.prp. nr 71 (1995-1996) s. 5

norsk beskatningsområde, var det ikke lengre å anse som en skattefri fusjon med skattemessig kontinuitet, men det ble behandlet etter reglene om exit-beskatning.

7.3.3 Hensynet bak innføringen av reelt etablert kravet

Hensynet bak innføring av reelt etablert- kravet, blir i forarbeidene begrunnet med 2 hensyn:

”Bakgrunnen for realitetskravet er at det bare er selskaper som innretter seg slik at de beskyttes av EØS-retten som skal kunne nyte godt av fordelene det innebærer å kunne gjennomføre grenseoverskridende transaksjoner skattefritt. I tillegg er det hensiktsmessig med sammenheng mellom reglene om grenseoverskridende transaksjoner, NOKUS-reglene og fritaksmetoden.”¹³⁸

Vi ser her at det utalte formålet bak innføringen av realitetskravet her, er å hindre misbruk av EØS-avtalen. Det andre vilkåret er for å skape ”sammenheng” i systemet. Dette kan forståes på to måter. Enten at man tar opp i seg de samme hensyn som de tre regelsettene, eller det bare er et ønske om å skape sammenheng i beskatningssystemet. Men som vi skal se, er nok realitetskravet mer aktuelt å benytte for å hindre misbruk, og ikke like relevant for å hindre omgåelser.

7.4 Praksis vedrørende grenseoverskridende omorganisering

Vi skal nå se på praksis fra domstolen som omhandler grenseoverskridende omorganisering, og hvilke hensyn domstolen eventuell mener kan rettferdiggjør en restriksjon.

7.4.1 C- 123/11. A Oy

Saken omhandlet et finsk møbelselskap som ønsket å kjøpe opp et Svensk møbelfirma B. Det Svenske møbelfirmaet hadde avsluttet sin virksomhet i Sverige. Oppkjøpet ville være begrunnet i et økonomiske hensyn, og ville muliggjøre å flytte B sine leiekontrakter til A. Fusjonene ville medføre at alle B sine eiendeler og forpliktelser ville bli flyttet til A, og på bakgrunn av dette ville B ikke lengre ha noen permanent etablering i Sverige.

Mørselskapet A ønsket så å få fradrag for de tap selskap B hadde, i selskap A sin inntekt. Finsk høyesterett svarte her at etter finsk rett kan et selskap som kjøper opp et annet finsk

¹³⁸ Prop.78 L (2010-2011) s. 24

selskap, få fradrag for det siste sitt tap, forutsatt at oppkjøpet ikke kun er begrunnet i skattemessige hensyn. Hvordan finsk lov kom til anvendelse i situasjonen ved fusjon med et selskap fra et annet medlemsland, var loven taus om. Kjøper fikk ikke innvilget fradrag for tapet i det svenske selskapet, og domstolen kom til at dette var å anse som en restriksjon. Vedrørende rettferdiggjøring av denne uttalte domstolen:

“Articles 49 TFEU and 56 TFEU do not, in the circumstances of the main proceedings, preclude national legislation under which a parent company merging with a subsidiary established in another Member State, which has ceased activity, cannot deduct from its taxable income the losses incurred by that subsidiary in respect of the tax years prior to the merger, while that national legislation allows such a possibility when the merger is with a resident subsidiary. Such national legislation is none the less incompatible with European Union law if it does not allow the parent company the possibility of showing that its non-resident subsidiary has exhausted the possibilities of taking those losses into account and that there is no possibility of their being taken into account in its State of residence in respect of future tax years either by itself or by a third party.”¹³⁹

Domstolen kom her til at EØS avtalen ikke utelukket lovgivning som hindrer fradrag for tap ved en grenseoverskridende fusjon, men tillater det ved fusjoner innenfor medlemslandet. Slike restriksjoner er dermed ikke lovlig, dersom man ikke tillater morselskapet å bevise at muligheten for tapsfradrag er uttømt i landet til datterselskapet.

7.4.2 C-321/05 Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet

Kofoed-saken omhandle to danske aksjonærer, som hadde hver sin eierandel på 50% i selskapet Cosmopolit Holding ApS. I 1993 byttet de to sine aksjer i Cosmopolit for nylig utstedte aksjer i Dooralong Ltd, et selskap under Irsk lov. Kort tid etter mottok Dooralong Ltd nærmere 26 millioner danske kroner fra Cosmopolit, og deler av dette ble senere besluttet utdelt til de to danske aksjonærene, på generalforsamlingen til Dooralong Ltd. Danske myndigheter mente at denne utbetalingen på 26 millioner danske kroner var en del av byttingen av aksjer mellom Cosmopolit og Dooralong, og at dette var over 20% av aksjenes nominelle verdi.

Danske myndigheter spurte her domstolen om denne utbetalingen i ettertid ikke måtte settes i forbindelse med aksjebyttet, og hvorvidt den danske domstolen kunne anvende det aktuelle

¹³⁹ avs. 56

direktivet, til tross for at det ikke var tatt inn i dansk rett.¹⁴⁰ Domstolen kom til at det ikke var noe i saken som viste at den aktuelle utbetalingen hadde noen forbindelse med det aktuelle aksjebyttet, noe som igjen medførte at det ikke var en overskytende betaling i tillegg til aksjene, som kunne medføre en beskatning av transaksjonen.¹⁴¹ Vedrørende beskatning på slike aksjebytter uttalte domstolen:

“Consequently, Article 8(1) of Directive 90/434 precludes, in principle, the taxation of such an exchange of shares, unless national rules on abuse of rights, tax evasion or tax avoidance may be interpreted in accordance with Article 11(1)(a) of Directive 90/434 and thus justify the taxation of that exchange.”¹⁴²

Domstolen kom her til at fusjonsdirektivet under EØS-avtalen forbød beskatning på aksjebytter, med mindre nasjonale regler for å hindre misbruk av EØS-avtalen, skatteunndragelse eller skatteomgåelse, kunne rettferdiggjøre restriksjonen.

7.4.3 C- 285/07 A.T. mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

Saken omhandlet aksjebytte mellom et tysk selskap, A.T og et fransk selskap, G-SA A-T overførte sine aksjer i et underselskap C-GmbH til G-SA i bytte mot aksjer i G-SA. Tvisten oppstod så om hvorvidt man skulle legge til grunn den historiske bokførte verdien for aksjene på tiden for overdragelse, eller om man skulle legge til grunn den reelle markedsverdien for aksjene ved en beskatning. Det oppsto her ingen tvist i forbindelse med restriksjoner og eventuell godtgjørelse av disse.

“Article 8(1) and (2) of Directive 90/434 precludes legislation of a Member State under which, in consequence of an exchange of shares, the shareholders of the acquired company are taxed on the capital gains arising from the transfer and the capital gain is deemed to correspond to the difference between the initial cost of acquiring the shares transferred and their market value, unless the acquiring company carries over the historical book value of the shares transferred in its own tax balance sheet.”¹⁴³

I denne saken kom domstolen til at fusjonsdirektivet forbyr lovgivning som medfører en beskatning på aksjebytte ved en gevinst, med mindre man overfører historisk verdi for aksjene og det dermed ikke blir noen realisasjon.

¹⁴⁰ Sag C-321/05 Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet avs. 23

¹⁴¹ avs. 33-35

¹⁴² avs. 48

¹⁴³ C- 285/07 A.T. mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften avs. 39

7.4.4 C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg BV mod Staatssecretaris van Financiën

Saken her omhandlet fusjon av to selskaper, hvor på begge var eid av samme familie. Måten fusjonen var gjennomført på, medførte at transaksjonen unngikk transaksjonsbeskatning på fusjonen. Spørsmålet var så hvorvidt denne gjennomføringen som medførte at fusjonsbeskatningen falt bort, kunne opprettholdes eller om dette var å anse som skatteomgåelse, og om man dermed kunne beskatte transaksjonen allikevel:

“In the light of the foregoing, the answer to the question is that Article 11(1)(a) of Directive 90/434 is to be interpreted as meaning that the favourable arrangements which that directive introduces may not be withheld from a taxpayer who has sought, by way of a legal stratagem involving a company merger, to avoid the levying of a tax such as that at issue in the main proceedings, namely transaction tax, where that tax does not come within the scope of application of that directive.”¹⁴⁴

Her sies domstolen at de fordeler som fusjonsdirektivet medfører, ikke kan begrense denne kun begrunnet med at fusjonen medfører bortfall av en beskatning som ikke omfatter fusjonsdirektivet.

7.5 Realitetskravets anvendelse mot omgåelse og misbruk

7.5.1 Innledning

Domstolen er som vi ser restriktive med å tillate lovgivning som medfører en restriksjon i forbindelse med grenseoverskridende omorganisering. Men i *Kofoed*¹⁴⁵ uttales det at i utgangspunktet kan man ikke skattlegge en et aksjebytte, med mindre “national rules on abuse of rights, tax evasion or tax avoidance may be interpreted in accordance with Article 11(1)(a) of Directive 90/434 and thus justify the taxation of that exchange”. Nasjonale regler omhandlende omgåelse og misbruk kan dermed begrunne en restriksjon, forutsatt at den er i samsvar med fusjonsdirektivet.

¹⁴⁴ avs. 56

¹⁴⁵ Sag C-321/05 Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet avs. 48

Det norske realitetskravet er i sin omgang begrunnet med et ønske om å unngå misbruk:

”Bakgrunnen for realitetskravet er at det bare er selskaper som innretter seg slik at de beskyttes av EØS-retten som skal kunne nyte godt av fordelene det innebærer å kunne gjennomføre grenseoverskridende transaksjoner skattefritt..”¹⁴⁶;

Domstolen anerkjenner altså det formål som ligger til grunn for det norske realitetskravet, å hindre misbruk.

7.5.1 Realitetskravets anvendelse mot etableringsretten og fri kapitalflyt

Å hindre misbruk av EØS-avtalen vil ikke kunne være en restriksjon på denne, det man sikrer er jo at man har å gjøre med aktører som faktisk skal være omfattet av avtalen. I forhold til kapitalflyten så vel som etableringsretten medfører realitetskravet at man sikrer at beskyttelsen disse frihetene gir i forhold til beskatning, kun tilfaller de som faktisk trenger det. Vedrørende innholdet i disse to frihetene, viser jeg til drøftelsen i punkt 4.7.1 og 4.7.2.

7.5.1 Realitetskravet og omgåelse

Spørsmålet er så hvorvidt realitetskravet kan forsvares ut ifra fare for skatteomgåelse. Med bakgrunn i den henvisning som reglene om grenseoverskridende fusjoner har til reglene om exit-beskatning kan det vanskelig tenkes noen mulighet for omgåelse. Dersom man skulle legge opp et rent kunstig arrangement for å kunne fusjonere eller fisjonere ut et selskap, ville det uansett bli pålagt beskatning etter § 9-14 ved utflytting fra norsk beskatningsområde. Nettopp denne begrensingen i mulighet for å kunne omgå skattereglene kan lovgiver ha sett, og derfor inntatt realitetskravet kun for å sikre at man har å gjøre med en transaksjon som er omfattet av EØS-avtalen, for å hindre misbruk.

¹⁴⁶ Prop.78 L (2010-2011) s.24

8 Oppsummering

Som nevnt innledningsvis i punkt 1.2, skulle jeg i denne oppgaven finne ut om realitetskravet var like relevant innfor de fire rettsområder som her ble nevnt, i forbindelse med å hindre omgåelse, og hvorvidt det har en side mot å hindre misbruk av EØS-avtalen.

Realitetskravet ble innført på bakgrunn av *Cadbury Schweppes*¹⁴⁷ og ”wholly artificial” doktrinen derifra. Vilkåret ble inntatt i norsk rett på linje med dommen, og kunne opprettholdes på bakgrunn av å ville hindre omgåelse av skattereglene, gjennom rent kunstige arrangementer. På denne bakgrunn er realitetskravet dermed passende for å unngå rent kunstige arrangementer i forbindelse med NOKUS-reglene. Realitetskravet vil her også ha en side mot å hindre misbruk av EØS-avtalen, igjennom å sørge for at man ikke feilaktig kunne prøve å få den fordel som man kan få, dersom man kommer inn under NOKUS-reglene, og blir fritatt for denne beskatningen.

Som drøftelsen viser, kom realitetskravet inn i både fritaksmetoden etter en henvisning til NOKUS-reglene og, med de samme hensyn bak innføringen. En ville unngå rent kunstige arrangementer. I forbindelse med exit-beskatning, ble realitetskravet her innatt i lovbestemmelsene igjennom en henvisning til § 10-64b og ment å ha det samme innhold, men var begrunnet med å ville hindre misbruk av EØS-avtalen. Det samme så vi ved grenseoverskridende fusjoner, hovedbegrunnelsen var her ikke å ville unngå omgåelse, men å hindre misbruk av EØS-avtalen. På dette punktet var altså Exit-reglene og reglene om grenseoverskridende omorganisering på linje, igjennom at de la til grunn de samme hensyn i forarbeidene.

Etter å ha sett på praksis, hensyn bak innføringen og mulige anvendelser, fremkom det at realitetskravet som fra lovgiver ble innført i norsk rett med en bakgrunn mot å hindre rent kunstige arrangementer, ikke bare kom til anvendelse på denne bakgrunn, men også har en minst like sentral side mot å hindre misbruk av EØS-avtalen. Selv om det i samtlige regelsett blir henvist til NOKUS-reglene, har det vist seg at realitetskravet ikke er like passende å benytte i alle regelsett mot rent kunstige arrangementer. Ved enkelte regelsett, slik som ved exit-beskatning og grenseoverskridende omorganisering vil reglene selv inneha begrensinger ved å hindre uttak fra norsk beskatningsområde uten beskatning. Realitetskravet vil her ikke få en like sentral rolle med å hindre omgåelse, som det har i forbindelse med NOKUS-reglene.

¹⁴⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue*.

Man kan dermed si at realitetskravet har en sentral rolle i norsk rett, i den form at det kan være med å hindre både omgåelse og misbruk i de forskjellige sett med regle, og vil ha en viktig rolle , enten det er å hindre omgåelse eller å hindre misbruk.

9 Litteraturliste

- | | |
|---------------------|--|
| Dajani (2003) | Omar G. Dajani m.fl , <i>EØS-avtalen og norsk skatterett</i> ,2003. |
| Bullen (2005) | Andreas Bullen, <i>Eu, EU, EØS og skatt : de fire friheter og direkte beskatning</i> , 2005. |
| De le Faria(2011) | Rita De le Farina and Stefan Vogenauer, <i>Prohibition of Abuse of Law</i> , 2011 |
| Zimmer (2013) | Fredrik Zimmer, <i>lærebok I Skatterett</i> , 7. Utg., 2013 |
| Gjems-Onstad (2015) | Ole Gjems-Onstad, <i>Norsk bedriftsskatterett</i> , 9.utg., 2015. |

9.1 Artikler

- | | |
|---------------|--|
| Hovland(2012) | Øyvind Hovland, ”NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til ” reelt etablert” og forholdet til EØS-avtalen”, <i>Skatterett</i> Nr 04(2012), s. 273-326 (Sitert fra Idunn.no) |
|---------------|--|

9.2 Lovregister

- | | |
|------|--|
| 1999 | Lov 26 mars 1999 nr. 14 skatt av formue og inntekt(Skatteloven) |
|------|--|

9.3 Lovforarbeider

- | | |
|---------------------------|--|
| Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) | Skatteregler for fusjoner og fisjon av selskaper |
| Ot.prp.nr.1 (2004 -2005) | Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer |
| Ot.prp.nr.1 (2007-2008) | Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer |
| Ot.prp.nr.1 (2008-2009) | Skatte- og avgiftsopplegget 2009- lovendringer |

Prop.78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven(Skattefri omorganisering mv.)
Prop.112 L (2011-2012)	Endringer i skatte-,avgifts- og tollavgivninga
St.meld. nr. 29 (2003-2004)	Om skattereform

9.4 Domsregister

Sag C 120/78 Rewe-Zentral AG mod Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

EU:C:1979:42

Sag C-55/94 Reinhard Gebhard mod Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.

EU:C:1995:411

Sag C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) mod Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)

EU:C:1998:370

Sag C-212/97 Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

EU:C:1999:126

Sag C-110/99 Emsland-Stärke GmbH and Hauptzollamt Hamburg-Jonas

EU:C:2000:695

Sag C-436/00 X and Y mot Riksskatteverket

EU:C:2002:348

Sag C255-02 Halifax plc m. fl. Mod Commissioners of Customs & Excise

EU:C:2006:121

Sag C-319/02 Petri Manninen

EU:C:2004:484

Sag C-446/03 Marks & Spencer plc mod David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

EU:C:2005:763

Sag C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue.

EU:C:2006:544

Sag C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL mod Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

EU:C:2006:783

Sag C-321/05 Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet

EU:C:2007:408

Sag C- 285/07 A.T. mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften.

EU:C:2008:705

Sag C-303/ 07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

EU:C:2009:377

Sag C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg BV mod Staatssecretaris van Financiën.

EU:C:2010:282

Sag C-436/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH

EU:C:2011:61
 Sag C-284/09 European Commission mod Federal Republic of Germany
 EU:C:2011:670
 Sag C-371/10 National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam
 EU:C:2011:785
 Sag C-123/11 A Oy.
 EU:C:2013:84
 Sag C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation Mod Commissioners of Inland Revenue.
 EU:C:2012:707
 Sag E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet.
 [2004] EFTA Ct. Rep. 11
 Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt vest
 [2012] EFTA Ct. Rep. 676
 Sak E-3/13 og E-20/13- Fred. Olsen m.fl og Petter Olsen m.fl og Staten, representert ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet,
 [2014] EFTA Ct. Rep. 400

Rt. 1996 s. 672	Kongeparken
Rt. 2002 s. 747	Ptarmigan
Rt. 2012 s. 1888	DyviA/S
Rt. 2013 s. 258	

